MIESIĘCZNIK

Rachunkowość podatki

TREŚĆ NUMERU:

ROK II. NUMER 11 (17) LISTOPAD 1948 CENA EGZ. 125 ZŁ

KOMITET REDAKCYJNY:
Kielan Franciszek, Kołakowski Stefan
Sidor Władysław, Skrzywan Stanisław
Sowa Kazimierz, Wojciechowski Stefan
Redaktor: Sowa Kazimierz

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE"

NAJPOPULARNIEJSZA
KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWA „Postęp"
KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWA „Definitiv"
TO GWARANCJA SPRAWNOŚCI przedsiębiorstwa
Centrala: Katowice, ulica Mielęckiego 3 — Telefon 308-96
Własny Oddział: Szczecin, Plac Orła Białego 1
Miejsca sprzedaży: Bielsko — Bydgoszcz — Częstochowa
Gdynia — Lublin — Łódź — Poznań — Warszawa
POLECAMY NA KONIEC ROKU OBRACHUNKOWEGO I NA NOWY ROK DRUKI
I PRZYBORY — WCZESNE ZAMÓWIENIE ZAPEWNIA RYCHLEJSZĄ DOSTAWĘ

BRONISŁAW BLASS (Warszawa) — ANTONI KMIOTEK (Katowice)

Projekt reformy jednolitego planu kont

Część III*) — ARTYKUŁ DYSKUSYJNY

W artykule niniejszym omawiam zagadnienia klasy drugiej (2) jednolitego planu kont jako klasy kont materiałowych, rozbudowanej według następującego schematu:

20 Wydatki na zakup i zaopatrzenie materiałowe
21 Materiały podstawowe
 210 Surowce
 211 Półfabrykaty i tworzywa obcej produkcji
22 Materiały pomocnicze, paliwo i tara
 220 Materiały pomocnicze
 221 Paliwo
 222 Tara
23 Inwentarz małocenny i krótkotrwały
 230 Inwentarz małocenny i krótkotrwały na składzie
 231 Inwentarz małocenny i krótkotrwały w eksploatacji
 232 Umorzenie inwentarza małocennego i krótkotrwałego w eksploatacji
24 Inwentarz żywy
25 Części zapasowe maszyn i urządzeń technicznych
26 Towary handlowe
27 Materiały w przerobie
28 Materiały w drodze
29 Odchylenia od cen planowych na materiały

*) Część I i II w numerach: wrześniowym i październikowym.

Wydatki na zakup i zaopatrzenie materiałowe (20)

Konto 20 służy do ewidencji:

a) wartości fakturowej zakupionych materiałów,
b) narzutów i rabatów zaliczanych przez dostawców,
c) narzutów Centrali Zaopatrzenia,
d) wartości opakowania nietrwałego i bezzwrotnego,
e) kosztów transportu kolejowego, wodnego, powietrznego, samochodowego i kołowego obcego,
f) kosztów załadowania, wyładowania, ubezpieczenia i spedycji (usługi obce),
g) różnicy wynikającej w wypadku zaprzychodowania materiałów z powodu braku faktury na podstawie dowodu wewnętrznego, między ich wyceną a wartością fakturową,

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA W TORUNIU

b) innych wydatków na zakup i zaopatrzenie materiałowe.

Koszty własnego transportu, załadunku, wyładunku, składowania materiałów itd. podlegają odniesieniu w składnikach rodzajowych na ciężar klasy trzeciej, z pominięciem konta 20.

Z konta 20 przeksięgowuje się wartość materiałów po cenie fakturowej na właściwe konta klasy drugiej (konta 21—25) zależnie od rodzaju materiałów.

Pozostałe wydatki związane z zakupem i zaopatrzeniem materiałowym przeksięgowuje się z konta 20 na ciężar klasy trzeciej, stosując dla obliczenia kwoty miesięcznego obciążenia jedną z następujących metod:

a) metodę narzutową, przy czym narzut procentowy wyprowadza się z wzoru

$$N = \frac{Sw + W}{Sm + Pm} \times 100$$

gdzie:

N = narzut

Sw = saldo konta 20 na początek miesiąca

W = wydatki na zakup i zaopatrzenie materiałowe w ciągu miesiąca

Sm = saldo konta materiałów na początek miesiąca

Pm = przychód materiałów w ciągu miesiąca

Wysokość wydatków na zakup i zaopatrzenie materiałowe przypadającą do zarachowania w danym miesiącu obliczamy według wzoru:

$$Wz = \frac{Zm \times N}{100}$$

przy czym: Wz = zarachowane wydatki na zaopatrzenie

Zm = wartość okresowego zużycia materiałów

b) metodę kalkulacji poniesionych wydatków na zakup i zaopatrzenie w odniesieniu do jednostki miary (t, kg, szt.) danego materiału. Sposób ten znajdzie najczęściej zastosowanie przy materiałach podstawowych i masowych

c) metodę obliczenia wynikającą z doświadczeń i praktyki przedsiębiorstwa, w wypadkach, kiedy sposoby obliczania podane pod a) i b) nie gwarantują należytego obliczania obciążeń z tytułu wydatków na zakup i zaopatrzenie materiałowe.

Po wprowadzeniu, w oparciu o szczegółowe zarządzenie, zasady ewidencjonowania materiałów po cenach planowych (wskaźnikowych) — przeksięgowuje się z konta 20 wartość materiałów nie według ich wartości fakturowej, lecz według wartości planowej. Równocześnie z przeksięgowaniem materiałów z konta 20 na konta 21—25 przeksięgowuje się pozostałe na koncie 20 saldo na konto 29 — „Odchylenia od cen planowych na materiały".

Ewidencję analityczną konta 20 prowadzi się według rodzajów wydatków na zakup i zaopatrzenie zgodnie z przytoczoną powyżej pod a—f nomenklaturą. Ponadto w zależności od rozmiarów przedsiębiorstwa ewidencja analityczna może być prowadzona według wszystkich lub niektórych grup materiałowych, zgodnie z następującą nomenklaturą:

1. Zakup i zaopatrzenie w surowce
2. „ „ „ w półfabrykaty i tworzywa obcej produkcji
3. „ „ „ w materiały pomocnicze
4. „ „ „ w paliwa
5. „ „ „ w tarę
6. „ „ „ w inwentarz małocenny i krótkotrwały
7. „ „ „ w inwentarz żywy
8. „ „ „ w części zapasowe i wymienne urządzenia techniczne dla remontów

i oprócz tego oddzielnie dla najważniejszych materiałów.

Materiały podstawowe (21)

Konto to dzieli się na dwa subkonta:

210 — Surowce

211 — Półfabrykaty i tworzywa obcej produkcji

Surowcami są materiały zużywające się w produkcji i wchodzące w istotę produktu. O tym, czy dany materiał jest surowcem, czy materiałem pomocniczym bezpośrednim lub pośrednim, rozstrzyga konkretny proces technologiczny lub konstrukcyjny. Jeżeli dany materiał zużywany jest w przedsiębiorstwie równocześnie jako surowiec i jako materiał pomocniczy, podlega on ewidencji według przeważającego sposobu zużycia. Jeśli jednak np. materiał ewidencjonowany jako surowiec podlega zużyciu jako materiał pomocniczy lub paliwo, należy go przed spisaniem przeksięgować na właściwe konto, dla utrzymania prawidłowej korespondencji kont materiałowych z kontami nakładów.

Również o charakterze danych materiałów jako półfabrykatów lub tworzyw rozstrzyga konkretny proces technologiczny lub konstrukcyjny. Półfabrykaty i tworzywa własnej produkcji nie podlegają ewidencji na koncie 211, lecz w klasie 8. Jednakże tzw. typowe półfabrykaty, tj. takie, które według obowiązujących zasad podlegają zaliczeniu do produkcji towarowej bez względu na to, czy są przeznaczone do sprzedaży, czy też na zużycie własne do dalszego przerobu, winny być w momencie zużycia przeksięgowane poprzez konto 211 i stąd spisane na ciężar klasy trzeciej, tak jak półfabrykaty produkcji obcej.

Na ciężar kont 210 i 211 księguje się całkowity przychód surowców, półfabrykatów i tworzyw obcej produkcji z kredytu konta 20, po cenie fakturowej netto lub po cenie planowej.

Kartoteka analityczna prowadzona jest w oparciu o indeks materiałowy według grup, podgrup i rodzajów surowców, półfabrykatów i tworzyw. Jeżeli jest kilka składów, za które materialnie odpowiedzialne są różne osoby — prowadzi się dla każdego składu oddzielną kartotekę. Dla składów wydziałowych w przedsiębiorstwach jednozakładowych oraz dla składów zakładowych w przedsiębiorstwach wielozakładowych może być w centralnej księgowości materiałowej prowadzona jedynie kartoteka sumaryczna, a kartoteka szczegółowa (ilościowo-wartościowa) w księgowości wydziałowej lub zakładowej.

W księgowości materiałowej muszą być uchwycone całkowite obroty składowe za każdy miesiąc. Dlatego

też każdy kwit składowy podlega zaksięgowaniu w tym miesiącu, w którym przychód lub rozchód materiału miał miejsce. W razie braku faktury przychoduje się materiał na podstawie dowodu zastępczego. W ten sposób osiąga się zgodność zapisów księgowości materiałowej z (ilościową) kartoteką składu. Osiąga się również realność miesięcznej kalkulacji kosztów produkcji na odcinku zużycia materiałów.

Każdy materiał winien być zaprzychodowany na skład nawet wówczas, gdy zostaje od razu zużyty lub gdy zakup jest sporadyczny i obejmuje niewielkie ilości. W ten sposób całość obrotów materiałowych przedsiębiorstwa zostaje uchwycona na kontach materiałowych.

W układzie kartoteki materiałowej winny być przewidziane kolumny na cenę jednostkową (fakturową lub planową), na ilościowe i wartościowe zapisy zapasu początkowego, przychodu, rozchodu i zapasu końcowego. Ponadto kartoteka winna zawierać dane określające wskaźniki zużycia materiału oraz wskaźnik normalnego zapasu.

Jeżeli materiały są ewidencjonowane po cenach zakupu, spisuje się je po cenie przeciętnej wynikającej z obliczenia:

$$Cp = \frac{Wz + Wp}{Iz + Ip}$$

gdzie: Cp = cena przeciętna
Wz = wartość zapasu początkowego
Wp = wartość przychodu
Iz = ilość zapasu początkowego
Ip = ilość przychodu

Materiały pomocnicze, paliwo i tara (22)

Konto dzieli się na następujące subkonta:
220 — Materiały pomocnicze
221 — Paliwo
222 — Tara

Konto 220 — materiały pomocnicze.

Konto to służy do ewidencji:

a) materiałów pomocniczych bezpośrednich, które uczestniczą w procesie produkcyjnym oddając produktowi swe właściwości (a nie istotę, jak surowce), np. barwniki i aromaty w mydlarstwie, politury i lakiery w meblarstwie;

b) materiałów pomocniczych bezpośrednich, które uczestniczą w procesie produkcji, nie oddają jednak produktowi ani swej istoty, ani swych właściwości, lecz umożliwiają lub ułatwiają proces produkcji;

c) materiałów pomocniczych pośrednich, które uczestniczą pośrednio w procesie produkcji służąc utrzymaniu i konserwacji środków produkcyjnych, budynków, urządzeń technicznych, administracyjnych, socjalnych oraz celom ogólnym administracji lub zbytu.

Podziału materiałów pomocniczych na bezpośrednie i pośrednie nie uwzględnia się w ich ewidencji w klasie drugiej. Omówione powyżej zasady ewidencji materiałów podstawowych odnoszą się również do materiałów pomocniczych.

Konto 221 — Paliwo

Konto to służy do ewidencji paliw, a zatem: węgla, koksu, brykietów, benzyny itp.

Omówione powyżej zasady ewidencji materiałów podstawowych odnoszą się również i do paliw.

Konto 222 — Tara

Rozróżniamy następujące rodzaje tary:

1. Tarę inwentarzową, nie podlegającą sprzedaży, ewidencjonowaną zależnie od wartości i czasokresu użyteczności bądź jako składnik majątku trwałego (konto 00), bądź jako przedmiot inwentarza małocennego i krótkotrwałego (konto 23). Ewidencję wysłanej tary inwentarzowej prowadzi się poza bilansem.

2. Tarę produkcyjną, wchodzącą w istotę produktu (np. puszki konserwowe, pudełka zapałczane itd.) — ewidencjonowaną jako półprodukt lub materiał pomocniczy poza kontem 222.

3. Tarę obrotową, przeznaczoną do sprzedaży wraz z towarem lub do zużycia w inny sposób.

Tarę obrotową przedsiębiorstwo:

a) zakupuje dla opakowania materiałów lub wytworów albo

b) otrzymuje od dostawców w związku z dostawą materiałów.

Ad a — Zakupioną tarę obrotową ewidencjonuje się na koncie 222. Zużycie jej do opakowania materiałów własnych obciąża koszt magazynowania materiałów.

Przy użyciu tary obrotowej do opakowania wytworów wartość jej wykazuje się w fakturze odrębną kwotą. Wkalkulowywanie tary obrotowej w cenę towaru, czyli tzw. sprzedaż brutto za netto, jest niedopuszczalne. Tarę użytą do opakowania wytworów spisuje się z konta 222 na ciężar konta 26 — towary handlowe, a stąd na ciężar konta realizacji towarów handlowych. Z kredytu konta realizacji towarów handlowych przeprowadza się obciążenie odbiorcy na kontach 12 lub 144.

Ad b — Tara obrotowa (bezzwrotna), otrzymana wraz z dostarczonymi materiałami, może być tarą trwałą lub nietrwałą. Tara trwała podlega na podstawie kwitu przychodowego magazynu oraz faktury dostawcy lub dowodu zastępczego zaksięgowaniu na ciężar konta 20 w punkcie a), a stąd przeksięgowaniu na ciężar konta 222. Tara nietrwała podlega zaksięgowaniu na ciężar konta 20 w punkcie d), a następnie spisaniu w ciężar nakładów, z pominięciem konta 222.

Jeżeli tara obrotowa nietrwała przedstawia jakąś wartość jako materiał (a nie jako tara), aktywizuje się ją na koncie 220, w powiązaniu z kontem 09, jako zysk z operacji tarą.

Jeżeli tara obrotowa trwała ma wskutek zużycia wartość mniejszą od ceny fakturowej, korektura jej wartości następuje na ciężar konta 09, jako strata z operacji tarą.

Jeżeli na podstawie umowy stron tara inwentarzowa zwrotna (ewidencjonowana na koncie 00 lub na koncie 23) podlega zafakturowaniu odbiorcy, a następnie refakturowaniu przy zwrocie tary, wówczas:

a) właściciel tary obciąża z tytułu wartości faktury konto 12, uznając:

aa) jeżeli refakturowanie ma nastąpić po tej samej cenie, całkowitą wartością faktury — konto 144,

bb) jeżeli refakturowanie ma nastąpić po niższej cenie, niższą wartością tary — konto 144 oraz różnicą wartości tary — konto 09 (zyski z operacji tarą),

b) właściciel tary uznaje z tytułu refaktury konto 123 i obciąża konto 144,

c) odbiorca tary uznaje z tytułu wartości faktury konto 123 i obciąża:

aa) przy równej cenie refakturowania — konto 144 wartością faktury,

bb) przy niższej cenie refakturowania — konto 144 wartością niższą oraz konto 09 (straty z operacji tarą) — różnicą wartości tary,

d) odbiorca tary obciąża z tytułu refaktury konto 12 i uznaje konto 144.

Inwentarz małocenny i krótkotrwały (23)

Konto dzieli się na trzy subkonta:

230 — Inwentarz małocenny i krótkotrwały na składzie

231 — Inwentarz małocenny i krótkotrwały w eksploatacji

232 — Umorzenie inwentarza małocennego i krótkotrwałego w eksploatacji.

Przez inwentarz małocenny i krótkotrwały rozumie się przedmioty, które nie zużywają się od razu w jednym procesie produkcyjnym, lecz podlegają stopniowemu umorzeniu. Nie są one zaliczane do majątku trwałego ze względu na ich niewielką wartość lub też służą przez stosunkowo ograniczony czas i dlatego, że są często zastępowane innymi.

Na podstawie instrukcji do Państwowego Planu Inwestycyjnego na rok 1949 jako małocenny i krótkotrwały inwentarz kwalifikują się i tym samym nie podlegają zaliczeniu do majątku trwałego następujące przedmioty:

a) o wartości nie wyższej niż zł 20.000,— i użyteczności do czterech lat,

b) o użyteczności do jednego roku bez względu na ich wartość,

c) inne przedmioty, których wyłączenie oparte jest o zarządzenia szczególne.

Przykładowo zaliczyć należy do inwentarza małocennego i krótkotrwałego następujące przedmioty:

a) narzędzia robocze: ślusarsko-mechaniczne, do obróbki metali, kowalskie i kotlarskie, górnicze, ciesielskie itp.,

b) przyrządy i narzędzia pomiarowe i miernicze (taśmy do pomiarów, mikromierze itp.),

c) przyrządy specjalne (transformatorki przenośne, lampy bezpieczeństwa w górnictwie itp.),

d) inwentarz drobny: biurowy, meblowy, magazynowy, straży pożarnej, taboru konnego, gospodarczy, laboratoryjny itp.,

e) odzież ochronną (hełmy ochronne, płaszcze, rękawice, ubrania górnicze, kombinezony gumowe itp.).

Konto 230 — Inwentarz małocenny i krótkotrwały na składzie

Inwentarz małocenny i krótkotrwały podlega przede wszystkim zaksięgowaniu na ciężar konta 230. W momencie wydania takiego przedmiotu ze składu do użytku uznaje się konto 230 na ciężar konta 231 — Inwentarz małocenny i krótkotrwały w eksploatacji.

Konto 231 — Inwentarz małocenny i krótkotrwały w eksploatacji

Na tym koncie ewidencjonuje się inwentarz małocenny i krótkotrwały w eksploatacji.

Kartotekę analityczną konta 231 prowadzi się dla każdego wydziału oddzielnie. Można ją zorganizować w ten sposób, że kartotekę szczegółową prowadzi się w danym wydziale, a w księgowości materiałowej jedynie sumaryczne konta dla każdego wydziału. Poszczególne wydziały przekazują na koniec miesiąca lub w krótszych okresach do księgowości materiałowej wykazy przedmiotów inwentarza małocennego i krótkotrwałego, podlegających spisaniu. Do wykazu załącza się protokoły zawierające:

1. oznaczenie przedmiotu,
2. wydział, którego spisanie dotyczy,
3. oznaczenie przyczyny spisania (zużycie, zniszczenie, zguba, kradzież itp.),
4. kwit magazynu stwierdzający zaprzychodowanie przedmiotu jako złomu lub odpadku.

Na zasadzie wspomnianego wykazu księgowość materiałowa spisuje przedmioty wycofane z eksploatacji z konta 231 na ciężar konta 232.

Kartoteka ewidencyjna konta 231 winna wykazywać aktualny stan małocennego i krótkotrwałego inwentarza będącego w eksploatacji na koniec miesiąca.

Realizację projektowanego sposobu księgowego ujęcia gospodarki małocennym i krótkotrwałym inwentarzem poprzedzić winna szczegółowa inwentaryzacja przedmiotów będących w eksploatacji, a podlegających zakwalifikowaniu na konto 231.

Konto 232 — Umorzenie inwentarza małocennego i krótkotrwałego

Konto to służy do:

a) korygowania wartości inwentarza małocennego i krótkotrwałego, będącego w eksploatacji a ewidencjonowanego na koncie 231,

b) równomiernego zarachowywania kalkulowanych umorzeń na ciężar właściwych kont nakładów klasy trzeciej,

c) zarachowywania ubytków w inwentarzu małocennym i krótkotrwałym w powiązaniu z kontem 231.

W konsekwencji:

ad a) — salda konta 232 nie wykazuje się w bilansie, gdyż o figurujące na koncie 232 saldo kredytowe pomniejsza się w formie sprawozdawczej saldo konta 231. Sprawozdawczemu saldowaniu nie towarzyszy jednak księgowe przeniesienie;

ad b) — na koniec miesiąca sprawozdawczego oblicza się ratę umorzeniową, księgując ją na dobro konta 232, w powiązaniu z właściwym kon-

tem nakładów klasy trzeciej. Wysokość raty umorzeniowej ustala się na podstawie planu umorzenia, a w jego braku w wysokości $^1/_{12}$ części każdoczesnego salda konta 231;

ad c) — kredytowe przypisy rat umorzeniowych na koncie 232 stanowią rezerwę na pokrycie ubytków inwentarza małocennego i krótkotrwałego w eksploatacji, powstających wskutek zużycia, zniszczenia, zguby itp. przez to, że wartością tych ubytków obciąża się konto 232 na dobro konta 231.

Pełną inwentaryzację kont 231 i 232 przeprowadza się przy rocznym zamknięciu rachunkowym. W wyniku rocznej inwentaryzacji należy doprowadzić do zgodności:

a) materialnej — objęte spisem inwentarzowym przedmioty inwentarza małocennego i krótkotrwałego, z zapisami kartoteki ewidencyjnej konta 231;

b) wartościowej — wycenę spisu inwentarza rocznego w zakresie przedmiotów inwentarza małocennego i krótkotrwałego, z saldem konta 231, pomniejszonym o saldo konta 232.

Poza tym do ewidencji małocennego i krótkotrwałego inwentarza stosuje się zasady omówione w odniesieniu do materiałów podstawowych.

Inwentarz żywy (24)

Inwentarz żywy księgowany jest bądź jako składnik majątku trwałego na koncie 00, bądź jako składnik majątku obrotowego na koncie 24.

Inwentarz żywy stanowi składnik majątku trwałego wówczas, gdy ma charakter inwentarza produkcyjnego (inwentarz rozpłodowy i mleczny).

Inwentarz pociągowy ewidencjonuje się w grupie środków transportowych majątku trwałego.

Inwentarz młody oraz przeznaczony na ubój podlega ewidencji na koncie 24.

Części zapasowe maszyn i urządzeń technicznych (25)

Konto to służy do ewidencji znajdujących się na składach części maszyn i urządzeń technicznych, przeznaczonych dla bieżącej wymiany części zużytych (remont bieżący), a także dla remontów kapitalnych.

Do ewidencji części zapasowych stosuje się zasady omówione w odniesieniu do materiałów podstawowych.

Towary handlowe (26)

Konto to służy do ewidencji materiałów przeznaczonych na sprzedaż. W przedsiębiorstwach wytwórczych wszelkie materiały księgowane są na kontach 21—25, zgodnie z ich rodzajem. Jeżeli jednak z jakiegokolwiek powodu przeznacza się je na sprzedaż — wówczas spisanie ich z odpowiednich kont materiałowych na ciężar konta realizacji winno poprzedzić ich przeniesienie z kont materiałowych (22—25) na konto 26.

Materiały w przerobie (27)

Konto to służy do ewidencji materiałów oddanych do przerobu. Jego obciążenie następuje w momencie oddania materiałów do przerobu i wówczas wyksięgowuje się je z odpowiednich kont materiałowych. W ciężar tego konta księguje się również koszty przerobu, po czym otrzymane z przerobu przedmioty przeksięgowuje się na odpowiednie konta materiałowe.

Materiały w drodze (28)

Konto to służy do ewidencji materiałów w drodze, tj. takich, które zgodnie z zasadami ustalonymi w zakresie obrotu fakturowego w uwagach do konta 123 „Faktury przychodzące" — służy do ewidencji materiałów, na które dostawca złożył fakturę, a których przychodu w momencie księgowania faktury stwierdzić nie można.

W zależności od rodzaju i potrzeb przedsiębiorstwa można zastosować księgowanie wszystkich przychodzących faktur materiałowych na ciężar subkont konta 28 z tym, że wówczas całkowity przychód magazynowy byłby następnie wyksięgowywany na konto 20. Obciążenie konta 28 następuje w momencie księgowania faktury przychodzącej, a przeksięgowanie na ciężar konta 20 w momencie stwierdzenia przychodu materiałowego.

Ewidencja analityczna tego konta winna uwzględniać następujące grupy materiałowe:

1. materiały podstawowe
2. materiały pomocnicze
3. paliwo
4. tara
5. inwentarz małocenny i krótkotrwały
6. inwentarz żywy
7. części zapasowe.

Odchylenia od cen planowych na materiały (29)

Po wprowadzeniu na zasadzie szczegółowych zarządzeń ewidencji obrotów materiałowych po cenach planowych:

a) podlegają one przeksięgowaniu z konta 20 na właściwe konto materiałowe po cenach planowych,

b) pozostające na koncie 20 po wyksięgowaniu materiałów po cenach planowych saldo podlega przeniesieniu na konto 29,

c) spisanie materiałów z kont materiałowych następuje po cenach planowych,

d) spisanie z konta 29 odchyleń od cen planowych na materiały następuje według zasad przewidzianych odnośnie do spisywania z konta 20 wydatków na zakup i zaopatrzenie materiałowe (przy systemie ujmowania materiałów po cenach fakturowych).

CZYTELNIKU! Dziel się swymi doświadczeniami z innymi, a inni podzielą się z Tobą!

Stacją przekaźnikową doświadczeń jest czasopismo „RACHUNKOWOŚĆ — PODATKI"

A. HODOLY (Warszawa)

Tezy jednolitego planu kont dla spółdzielczości *)

Spółdzielczość nie skorzystała generalnie z jednolitego planu kont po jego wprowadzeniu w życie. Szereg instytucji spółdzielczych, które dysponowały księgowymi na pewnym poziomie, posługiwało się mniej lub więcej udanymi planami kont, stanowiącymi koncepcje osnute bądź na jpk, bądź to na planie Związku Rewizyjnego. Wszystkie te plany, najczęściej niedostatecznie opracowane, były wyrazami osobistych koncepcji ich twórców i postulatu jednolitości spełnić nie mogły.

W pewnych grupach spółdzielni powstała w ostatnich latach tendecja oparcia się na jednolitym planie kont dla przedsiębiorstw państwowych, jako doskonalszym od planu kont Związku Rewizyjnego Spółdzielni R. P. Np. Zrzeszenie Robotniczych Spółdzielni Spożywców w Katowicach wprowadziło jednolity plan kont od 1 stycznia 1947 r., a od 1 stycznia 1948 generalnie we wszystkich zrzeszonych spółdzielniach. Na Śląsku Opolskim grupa fachowców opracowała jednolity plan kont dla potrzeb spółdzielni rolniczo-handlowych i pokrewnych.

Reorganizacja spółdzielczości polskiej, przeprowadzona w bieżącym roku, otworzyła możliwości i wykazała konieczność zbudowania jednolitych zasad rachunkowości spółdzielczej wobec ścisłego gospodarczego powiązania utworzonych central spółdzielni i central spółdzielczo-państwowych, przy jednoczesnym wyraźnym rozgraniczeniu ich kompetencji.

W zrozumieniu pilności sprawy Zarząd Centralnego Związku Spółdzielczego powziął w dniu 4 września br. uchwałę o utworzeniu komisji do opracowania podstaw rachunkowości dla wszystkich typów spółdzielni (Monitor Spółdzielczy nr 6 z dnia 8.9. 1948 r., str. 13). Za podstawę wyjściową przyjęto jednolity plan kont. Cokolwiek bowiem można by zarzucić jednolitemu planowi kont, jest to jedyna w tej chwili realna koncepcja, która wytrzymała próbę życia i na której spółdzielczość, wchodząca ze swoim planem gospodarczo-finansowym do planu państwowego, nawiązująca ścisłą współpracę z instytucjami państwowymi, winna się oprzeć.

Wspomniana komisja, w której skład weszli znawcy zagadnień rachunkowości, delegowani z wszystkich central spółdzielni i spółdzielczo-państwowych oraz Centralnego Związku Spółdzielczego, stanęła przed nadzwyczaj trudnym zadaniem zbudowania jednolitych podstaw rachunkowości dla całej spółdzielczości, która obejmuje niesłychanie różne elementy — od central gospodarczych po małe spółdzielnie terenowe, od przedsiębiorstw handlowych (spółdzielnie spożywców, spółdzielnie „Samopomocy Chłopskiej") poprzez przemysłowe (spółdzielnie pracy, wytwórcze, rzemieślnicze spółdzielnie cechowe) do usługowych (spółdzielnie mieszkaniowe).

Ponieważ ogromne zróżnicowanie typów i branż spółdzielczości uniemożliwiło budowanie szczegółowych, jednolitych wytycznych, komisja postanowiła ograniczyć się do opracowania tez raczej ogólnych, dotyczących klas i grup, pozostawiając poszczególnym centralom zadanie rozbudowania planów kont w dół, z uwzględnieniem potrzeb planowania, opartego o formularze wprowadzone przez Centralny Związek Spółdzielczy, tudzież sprawozdawczości, według form nowo opracowanych.

W zakresie klasy 0 postanowiono grupę 04 zarezerwować na „Inwestycje w obcej własności", w grupie zaś 06 przeznaczonej na „Udziały w innych przedsiębiorstwach" utworzyć podgrupy:

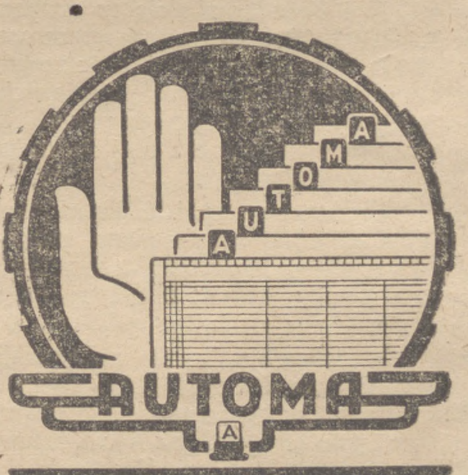
060 — udziały we własnych centralach gospodarczych,
061—064 — udziały inne,
065—069 — udziały kapitałowe w placówkach własnych.

Celem osiągnięcia przejrzystości w układzie składników majątku stałego postanowiono składniki te umieszczać w przeznaczonych dla nich grupach (00, 01, 02) z podziałem na: a) składniki sprzed 1. 9. 1939 r., których wartość do bilansu wprowadzana jest w złotych w złocie, tj. według wartości nabycia sprzed 1. 9. 1939, b) składniki nabyte po 1. 9. 1939.

Układ ten ułatwi również obliczenie amortyzacji od składników nabytych przed 1. 9. 1939 zgodnie z rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 20. 3. 1947 w sprawie wykonania dekretu o podatku dochodowym.

Równocześnie, zgodnie z tymże rozporządzeniem, w grupie 07 postanowiono wydzielić na osobnych kon-

*) Na podstawie „Tez do budowy spółdzielczych planów kont".

1
1000
WSZYSTKO
JEDEN SYSTEM
TYSIĄC ZASTOSOWAŃ
WSZYSTKO ZAUTOMATYZOWANE


KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWA
WARSZAWA, HOŻA 48

tach: a) amortyzację zwyczajną składników majątkowych nabytych przed 1. 9. 1939, b) amortyzację nadzwyczajną składników majątkowych nabytych przed 1. 9. 1939, c) amortyzację zwyczajną składników majątkowych nabytych po 1. 9. 1939.

W zakresie klasy 1 postanowiono w grupie 16 umiejscowić konta rozliczeniowe z placówkami własnymi, a w osobnej podgrupie — rozliczenia z pracownikami. W grupach 13 i 14 w osobnych podgrupach wystąpią spółdzielnie, co jest ważne ze względu na potrzeby statystyki.

W klasie 3 postanowiono zastosować następujące grupy kont dla przedsiębiorstw handlowych:

34 — materiały techniczne, ruchu i inne,
35 — towary handlowe,
36 — towary handlowe,
37 — towary handlowe — dostawy bezpośrednie,
38 — towary w przygotowaniu do sprzedaży.

Grupy 35 i 36 mogą poszczególne centrale dostosować do swoich potrzeb (np. 35 — towary handlowe do obrotu hurtowego, 36 — do obrotu detalicznego).

Grupa 38 przeznaczona jest na towary wymagające przygotowania do sprzedaży (np. ocet wymagający rozlania do butelek, proszki do pieczenia — wymagające rozsypania do torebek itd.), skąd wejdą do grupy 35 lub 36.

Stosowanie grupy 39 w placówkach handlowych nie jest konieczne; opakowanie może być kontrolowane jako jedna z grup towarowych, jakkolwiek centrale mogą uruchomić tę grupę.

Nie wymienione grupy klasy 3 zostaną zastosowane w centralach, które wraz z podległymi im spółdzielniami zajmują się produkcją.

W klasie 9, stanowiącej odpowiednik klasy 3, postanowiono zastosować grupy kont:

93 — obrót z tytułu robót odpłatnych,
95 — sprzedaż towarów handlowych,
96 — sprzedaż towarów handlowych,
97 — sprzedaż towarów z dostaw bezpośrednich,
98 — inne sprzedaże i wpływy.

Grupy 95, 96 i 97 odpowiadają tu grupom 35, 36 i 37 klasy 3. Grupa 98 obejmie wpływy ze specjalnych rodzajów handlu w formie prowizji oraz wpływy związane z pełnieniem innych czynności, ustalonych statutami, więc operacyjnych, jak np. opłaty rewizyjne dla central z tytułu wykonywania przez centrale czynności rewizyjnych w spółdzielniach.

W klasie 9 można wprowadzić dla głównych grup towarowych w odnośnej grupie planu kont — konta zbiorowe „Koszt własny sprzedanych towarów" z tym, że w bilansach surowych konta te muszą być uwidocznione w odrębnych pozycjach.

Wszystkie bezpośrednie koszty zakupu do chwili wprowadzenia towaru do magazynu własnego, z uwzględnieniem kosztów sprowadzenia środkami transportowymi zarówno obcymi, jak i własnymi, należy księgować w placówkach o rozbudowanym asortymencie towarów w klasie 3 nie na kontach poszczególnych towarów, lecz na kontach zbiorowych według głównych grup towarowych (np. koszty sprowadzenia artykułów spożywczych, koszty sprowadzenia artykułów włókienniczych itp.). W innych wypadkach zaleca się stosowanie zasady dokładnego rozliczenia kosztów sprowadzenia na poszczególne artykuły.

Rozchód materiałów i towarów handlowych na potrzeby wewnętrzne przedsiębiorstwa należy przeprowadzać z kont klasy 3 po cenach kosztów własnych.

W spółdzielniach wielosklepowych można stosować kontrolę wartościową towarów oraz wyliczenie sklepów na zasadzie przyjmowania wartości po cenach sprzedaży, z zastosowaniem konta marży kalkulowanej, w klasie 3.

W klasie 4 należy zastosować kontrolę kosztów według ich rodzajów zgodnie z jednolitym planem kont, z jednoczesnym prowadzeniem kontroli rachunkowej (nie statystycznej) kosztów według miejsc ich powstawania. Przyjęcie tej zasady umożliwia przeksięgowanie kosztów według układu funkcjonalnego na konta klasy 7. Zalecono również rozgraniczenie okresowe kosztów klasy 4 tak, aby minimalnym okresem sprawozdawczym był miesięczny okres rachunkowy. Rozgraniczeniu okresowemu powinny podlegać: większe naprawy, podatki i daniny publiczne, ubezpieczenia rzeczowe, propaganda i reklama, porady i ekspertyzy oraz umorzenia. Wszystkie centrale winny zastosować klasę 7, do której z końcem każdego miesiąca będą przeksięgowywane w całości koszty z klasy 4, według układu funkcjonalnego (miejsca powstawania kosztów).

Kontrola eksploatacji własnego taboru samochodowego prowadzona będzie według następujących zasad:

a) koszty utrzymania księgowane będą według rodzajów w klasie 4 na zasadach ogólnych, przy czym samochody osobowe i samochody ciężarowe będą miały odrębne miejsca powstawania kosztów,
b) koszty utrzymania samochodów osobowych pozostają w klasie 7 i przechodzą na konto wyników,
c) wartość usług samochodów ciężarowych na podstawie kontroli pracy taboru należy obliczać według kalkulowanych stawek taryfy samochodowej wewnętrznej i księgować w ciężar kont klasy 3, a na dobro odrębnego konta w grupie 93.

Takie postępowanie umożliwia bieżące obciążanie grup towarowych za koszty sprowadzania własnym taborem, dla właściwego umiejscowienia kosztów eksploatacji samochodów ciężarowych w klasie 3, a także daje podstawę do kontroli rentowności taboru ciężarowego.

Analogicznie powinny być księgowane koszty taboru konnego.

Jeżeli chodzi o przedsiębiorstwa wytwórcze w ramach spółdzielczości, są to przeważnie przedsiębiorstwa drobne; tylko kilkaset z nich można zaliczyć do przedsiębiorstw średniej wielkości. Ze względu na duże braki w obsadzie księgowej a także instruktorskiej i rewidenckiej muszą tu być przewidziane jak najbardziej uproszczone rozwiązania rachunkowe.

Przewiduje się 2 odmiany rachunkowości:

1. dla przedsiębiorstw spółdzielczych średniej wielkości o produkcji jednokierunkowej,
2. dla przedsiębiorstw złożonych przeważnie z zespołów drobnych zakładów.

W obu wypadkach klasa 4 obejmuje rozbicie kosztów według rodzajów, a koszty rodzajowe według miejsc ich powstawania.

Przedsiębiorstwa zaliczone do pierwszej grupy będą prowadzić rachunkowość według jednolitego planu kont, rozpracowaną dla ich potrzeb przez odpowiednie centrale.

Przedsiębiorstwa grupy drugiej nie będą prowadzić klas 5 i 6. Z końcem każdego miesiąca koszty klasy 4 zostaną narzucone na arkusz rozliczenia kosztów, na którym w układzie poziomym znajdą się koszty według rodzajów, a pionowym — koszty według miejsc ich powstawania. Osobne miejsce należy przewidzieć dla kosztów administracji ogólnej. Księgować się tam będzie koszty nie mające wyraźnego przydziału, narzucane według ustalonego klucza na główne miejsca powstawania kosztów.

Arkusz rozliczeniowy kosztów całej klasy 4 służy jako dokument do księgowania, jak następuje: Winien — klasa 7 — poszczególne grupy kosztów w układzie funkcjonalnym wg miejsc powstawania kosztów, Ma — grupa 48 (suma ogólna kosztów klasy 4).

Układ funkcjonalny na miejscach kosztów produkcyjnych winien być ograniczony:

1. w małych przedsiębiorstwach:

a) materiały bezpośrednie,
b) robocizna bezpośrednia,
c) ogólne koszty wytwarzania,
d) ogólne koszty sprzedaży,
e) specjalne koszty sprzedaży.

Jako wymóg minimalny można przyjąć jedno konto kosztów produkcji w miejsce kont podanych pod a, b, c.

2. w większych przedsiębiorstwach:

a) materiały bezpośrednie,
b) ogólne koszty materiałowe,
c) robocizna bezpośrednia,
d) specjalne koszty wytwarzania,
e) ogólne koszty wytwarzania,
f) ogólne koszty administracji fabrycznej,
g) ogólne koszty sprzedaży,
h) specjalne koszty sprzedaży.

Koszty usług przenosi się bezpośrednio z klasy 7 na rachunek wyników.

W zależności od rodzajów produkcji centrale opracują dla swoich placówek sposób przeksięgowania kosztów produkcji z klasy 7 do klasy 8. Przeksięgowania te mogą być dokonywane w okresach miesięcznych, względnie w terminach dłuższych, a nawet rocznych, w zależności od rodzaju produkcji.

Generalne zadanie zbudowania planów kont przystosowanych do potrzeb poszczególnych typów placówek stoi obecnie przed wszystkimi centralami spółdzielni i spółdzielczo-państwowymi. Zbudowane przez centrale plany kont wraz z potrzebnymi objaśnieniami oraz określeniem metod rachunkowości, jakie dla poszczególnych ogniw zostaną przyjęte, rozpatrzy, opracuje i skoordynuje ostatecznie powołana do tego komisja.

Przedstawione tezy są, jak widać, tezami najogólniejszymi i nie wyczerpującymi całości. Zostały one opracowane dla tych grup, które mogą budzić wątpliwości i nasuwać trudności interpretacji, co komisja uważała za szczególnie ważne ze względu na dobro jednolitych podstaw rachunkowości.

Nowo opracowane plany kont dla spółdzielczości zostaną wprowadzone w życie od 1 stycznia 1949 r. Praktyka wykaże, w których miejscach będą musiały ulec dalszym opracowaniom. W każdym razie osiągnięty zostanie pierwszy etap — jednolitość podstaw rachunkowości we wszystkich typach spółdzielni.

DR MARIAN FRANK (Katowice)

Z zagadnień sprawozdawczości

Sprawozdawczość przy wykonywaniu inwestycji

Sprawa księgowania inwestycji w budowie w przedsiębiorstwach jednostkowych ustroju wolnokapitalistycznego nie napotykała na większe trudności. Nie chodzi tu rozumie się o trudności w technice księgowania, które i dziś w zjednoczeniach czy centralnych zarządach łączących wiele przedsiębiorstw nie są duże. Chodzi o to, że księgowość prawidłowo prowadzona winna dać niezwłoczną i bezwzględnie pewną odpowiedź na szereg pytań o charakterze analityczno-sprawozdawczym. Na te pytania dobrze prowadzona księgowość w przedsiębiorstwach pojedynczych, stanowiących odrębne jednostki kapitałowe, mogła dać szybko i pewną odpowiedź. Co znajduje się w budowie, ile kosztuje dotąd nowa inwestycja, skąd przedsiębiorstwo wzięło pieniądze na przeprowadzenie inwestycji, czy otrzymało kredyty długoterminowe, czy też zamraża środki obrotowe? To były pytania, na które mogła księgowość na podstawie analizy kont majątkowych czy wynikowych dać odwrotną niemal odpowiedź. Przedsiębiorstwo było małe, rzadko prowadziło roboty inwestycyjne, księgowy główny mógł znać te zagadnienia na pamięć.

Sprawa komplikowała się nieco w przedsiębiorstwach koncernowych, gdzie między zakładem pracy a jednostką organizacyjną istniały często problemy odległości lub różnic w czasie. Właściciel mógł nie znać zakładu produkcyjnego, jego trudności produkcyjnych ani konieczności przeprowadzenia inwestycji. Lukę tę wypełniały preliminarze inwestycyjne i renowacyjne, arkusze sprawozdawcze z ich wykonania: pożyczki obligacyjne i umowy, co do ich wykonania.

Zupełnie inaczej przedstawia się to zagadnienie w gospodarce planowej. Trudności, na jakie napotyka główny księgowy czy kierownik działu sprawozdawczości i finansów w większych jednostkach organizacyjnych jak zjednoczenie czy centralny zarząd, dadzą się podzielić na dwa rodzaje: trudności ogólne, które istnieją przy problemie inwestycyjnym, oraz trudności wtórne, które powstają z rzutowania trudności pierwotnych na rachunkowość.

Dopiero po zanalizowaniu trudności można będzie przejść do rozważenia sposobu usunięcia braków, jakie posiada obecnie sprawozdawczość. Trudności o charakterze ogólnym są następujące:

1. Brak dyscypliny w planowaniu. Niedostateczne jeszcze przekonanie wśród ogółu pracowników przemysłu, że plan inwestycyjny stanowi podsta-

wę przyszłych planów produkcyjnych, że wykonanie planu inwestycyjnego to nie tylko uruchomienie tego czy innego urządzenia produkcyjnego, ale uruchomienie go **w planowanej wielkości, jakości, czasie i cenie.**

2. Częsty rozdźwięk panujący między technicznym czynnikiem dążącym do wykonania planu inwestycyjnego bez względu na ceny i koszty a czynnikiem finansowo-administracyjnym.
3. Niedostateczne zrozumienie konieczności ścisłego rozgraniczenia w gospodarce planowej między kredytami obrotowymi i inwestycyjnymi.
4. Opóźnianie refundacji przy wykonywaniu inwestycji we własnym zakresie.
5. Braki z ustalenia pojęć zasadniczych inwestycji i renowacji i nierozróżnianie ściste między inwestycjami, kapitalnymi remontami i drobnymi naprawami.
6. Brak państwowych biur projekto-montażowych (lub ich niedostateczna rozbudowa), co uniemożliwia wprowadzenie do planów inwestycyjnych takich kont planowych, od których by kwoty wykonania nie odbiegały (lub różniły się bardzo niewiele).
7. Niedostateczne opanowanie procesu produkcyjnego dóbr, stanowiących składniki zasadnicze inwestycji, niepokrywanie się podanych w zamówieniach terminów dostaw z faktycznymi dostawami, niezgranie tych terminów z czasem budowy oraz odchylenia rzeczywistych cen dóbr inwestycyjnych od oferowanych (spowodowane nie dość ścisłym kalkulowaniem przy składaniu oferty).
8. Wielokrotne zmienianie odgórne planów inwestycyjnych, powodujące w następstwie dorywcze i niedokładne przerabianie planów.

Poszczególne powody, wymienione powyżej, dowolne między nimi kombinacje czy też w krańcowym wypadku ich suma ogólna stanowią tło, na którym układają się specyficzne trudności sprawozdawczości inwestycyjnej przedsiębiorstwa. Te szczególne trudności oparte na poprzednio wymienionych ogólnych podstawach powodują, że kierownikowi sprawozdawczości trudno odpowiedzieć na stawiane pytania, a nieudzielenie odpowiedzi powoduje z kolei kwestionowanie całej sprawozdawczości w danym centralnym zarządzie czy zjednoczeniu.

Problemy specjalne łączące się z wymienionymi poprzednio ogólnymi trudnościami, na jakie napotykają finansiści czy księgowi, mogłyby się sprowadzić do następujących:

1. Termin sprawozdawczości. Często wysuwane jest żądanie udzielania informacji do 8 czy 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu sprawozdawczym. Termin ten jest niemożliwy do dotrzymania w przemysłach, gdzie część robót inwestycyjnych wykonywana jest z funduszy obrotowych, a następnie refundowana. Do obliczenia sum do refundowania sprawozdawczość musi mieć gotowe obliczenia materiałowe, rozkontowane listy płac, arkusze rozliczeniowe (udział świadczeń socjalnych, kosztów ogólnych, udziałowych, poborów), co z reguły w przedsiębiorstwach zatrudniających większą ilość pracowników i wypłacających w połowie miesiąca następującego po sprawozdawczym, może nastąpić dopiero przed 20 następnego miesiąca. Po uwzględnieniu konieczności zanalizowania cyfr przez sprawozdawczość można przyjąć, że kompletnych i sprawdzonych danych odnośnie do inwestycji nie można dać przed 25—30 miesiąca następującego po miesiącu sprawozdawczym.
2. Konieczność kontrolowania nie tylko sum efektywnie wydanych i stanowiących wartość inwestycji w budowie, ale i ewidencjonowanie zamówień udzielonych. Nie obserwując sum zamówień księgowy czy finansista mógłby nawet przy stałym analizowaniu rzeczywistych wydatków i porównywaniu ich z planem zostać zaskoczony przekroczeniem sum planowanych.
3. To kontrolowanie zamówień nie może się odnosić jedynie do dostawców czy przedsiębiorców obcych. Winno ono objąć również przewidywaną robociznę inwestycyjną, wykonywaną przez pracowników przedsiębiorstwa oraz materiały pobierane z magazynu.
4. Sprawozdawczość inwestycyjna winna być możliwie szczegółowa. Jakkolwiek szczegółowa sprawozdawczość wymaga więcej pracy, jednak w okresie wielkiego uprzemysłowienia kraju tylko szczegółowa sprawozdawczość może pozwolić na decydujące posunięcia, jak przyspieszenie czy zwolnienie wykonania planu inwestycyjnego, zatrzymanie pewnych określonych robót.
5. Konieczność stałej obserwacji sum przeznaczonych do refundowania i refundowanych. Możliwość zamrożenia środków obrotowych stanowiąca w gospodarce planowej zupełne przekreślenie wyników planu, wymaga jak najczujniejszej obserwacji.
6. Obserwowanie sum efektywnie wydanych na inwestycje w ich kształtowaniu się miesięcznym, porównanie ich z planowanymi, określanie stopnia wykonania finansowego planu inwestycyjnego, charakterystyka rozwoju finansowego inwestycji — to są dalsze momenty, które należy uwzględnić.
7. Ostatnim punktem byłoby połączenie sprawozdawczości inwestycyjnej finansowej ze sprawozdawczością techniczną. Możność porównania stopnia wykonania finansowego ze stopniem wykonania technicznego, uzyskanie charakterystyki rozwoju technicznego danej inwestycji.

Próbę usunięcia wymienionych trudności stanowi opracowany poniżej układ kartotek, których bieżące prowadzenie mogłoby umożliwić księgowemu opanowanie pewnych zasadniczych braków księgowości, zajmującej się dotąd raczej okresem minionym niż łączącej się z okresem planowanym i nie przystosowanej do swej nowej roli kontrolowania planu.

Do opracowania wzorów kart przyjęte zostały następujące zasady:

1. Wszystkie karty zostały opracowane na wzorach znormalizowanych do przebitki, z odpowiednimi dziennikami (z wyjątkiem ostatniej karty, obejmującej charakterystykę techniczną, gdzie dziennik jest zbędny).

2. Dla każdej pozycji preliminarza inwestycyjnego otwarte są wszystkie projektowane karty odnośnie do:
   a) wydanych kwot,
   b) udzielonych i wykonanych zamówień,
   c) refundacji zawnioskowanych i wykonanych,
   d) charakterystyki postępu finansowego i technicznego robót.

3. Określenie danej pozycji preliminarza inwestycyjnego odnośnie do charakterystyki finansowej może przy ogólnym badaniu oprzeć się jedynie na kartach 4. rodzaju, zawierających reasumpcję trzech pierwszych kart; jeśli jednak chodzi o dokładną analizę danej roboty inwestycyjnej i kontrolę wydatków, to trzeba obejrzeć wszystkie cztery karty dotyczące danych pozycji preliminarza inwestycyjnego.

Omówimy teraz poszczególne rodzaje kart:

KARTA INWESTYCJI W BUDOWIE **Wzór nr 1.**

(Dziennik podkładany w tym samym wzorze)

.... Nr pozycji preliminarza inwestycyjnego ....

Zakład Nazwa inwestycji ....

Suma planowana	Suma przyznana	Virements			Ogółem do wydania	Data zapisu	Nr dowodu	Zapis	Zł	
		+	—	Poz.				—	Debet	Kred.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

Wzór pierwszy przedstawia kartę kwot rzeczywiście wydanych na inwestycje z kredytów B. G. K. W nagłówku poza brzmieniem firmy podana jest pozycja preliminarzowa oraz nazwa inwestycji. Rubryki obejmują kolejno:

1. sumę planowaną, tj. tę, którą centralny zarząd przyznał zjednoczeniu na daną pozycję preliminarza i przedstawił do Departamentu Inwestycyjnego M. P. i H. i C. U. P.;
2. sumę przyznaną w zatwierdzonym planie finansowym. Różnica między rubryką drugą i pierwszą stanowi odgórnie dokonane redukcje sum zaplanowanych. Prowadzenie tej ewidencji może być bardzo wskazane w wypadku, gdy wykonanie danej inwestycji nie może się pomieścić w mach kwoty odgórnie przyznanej;

3., 4. i 5. — dokonane przeniesienie z innych pozycji czy na inne pozycje, przy czym w rubryce 5. mieściłoby się wskazanie korespondującej pozycji preliminarza inwestycyjnego;

6. sumę, jaka pozostaje na danej pozycji preliminarza po dokonaniu virement.

Rubryki 1—6 obejmują więc kwoty planowane w danej pozycji preliminarza inwestycyjnego.

Rubryki 7—12 obejmują zapisy odnośnie do sum wydanych na inwestycje i obejmują kolejno:

7. datę zapisu,
8. nr dowodu,
9. treść zapisu,

10/11. kwotę,

12. jest sumą ewidencyjną, stanowiącą różnicę między rubryką 6 a 10 i 11, pozwalającą stwierdzić na pierwszy rzut okna stopień wykorzystania kredytu.

Dziennik do powyższych kart, zamykany miesięcznie, daje przegląd sum wydanych na wszystkie pozycje preliminarza. Przy zamykaniu miesięcznym obrotami, kolumny dziennika dają per saldo ogólną kwotę wydaną i księgowaną na inwestycjach w budowie. Po ukończeniu budowy należy kartę dla danej pozycji preliminarza zamknąć, przez przeniesienie sumy poczynionych wydatków (wyrównanie rubryki 11 do wysokości rubryki 10) na inwestycje.

Ze względów statystyczno-analitycznych można w dzienniku przewidzieć szereg rubryk poziomych i tam rozdzielić poczynione wydatki na pewne grupy czy rodzaje, jak: zaliczki (obecnie prawie nie wchodzące w rachubę), rachunki lub materiały, robociznę — i otrzymać pewien analityczny przegląd wydatków na inwestycje w budowie.

Problem analizy stopnia wyczerpania kredytu przeznaczonego na daną pozycję preliminarza inwestycyjnego ma ułatwić prowadzenie specjalnej ewidencji zamówień. Prowadzenie tej ewidencji jest konieczne, ponieważ przy wykonywaniu danych robót inwestycyjnych można pozornie w karcie pierwszej wykazywać, że na daną pozycję preliminarza nic nie wydano, podczas gdy w rzeczywistości suma wystawionych zamówień może określać, iż na daną pozycję nie wolno już nic wydawać, bo z chwilą wykonania zamówień będzie ona całkowicie wyczerpana. Może też już przy wystawieniu zamówień powstać konieczność szukania możliwości dokonania virements czy starania się o kredyt dodatkowy. Aby ewidencja ta dała przewidziane wyniki, należy wprowadzić następujące zasady:

1. Wszystkie zamówienia ewidencyjne bez względu na to, czy wystawiają je przeznaczone do tego organa handlowe, czy działy techniczne, muszą przyjść do księgowości.
2. Kontując zamówienie winna księgowość fakt ten uwidocznić na formularzu zamówienia, odciskając pieczątką „wciągnięto do dziennika zamówień, dnia .... poz. .... signum księgowości".
3. Księgowość winna w kartotece księgować na kredycie każdy rachunek inwestycyjny nadchodzący, a dotyczący księgowanych w tej kartotece zamówień inwestycyjnych.
4. Dla uniknięcia zaskakiwania refundacjami należy od działów technicznych, zajmujących się inwestycjami, żądać, **aby na pobierane z magazynów materiały i robociznę wykonywaną własnymi siłami dokonywały pisemnych, miesięcznych zamówień.** Takie postępowanie pozwalałoby na unikanie przekroczeń sum planowanych, przez wykonywanie nadmiernych prac inwestycyjnych we własnym zakresie. Zamówienia te byłyby podobnie ujmowane, jak zamówienia dla obcych.
5. Przy ujmowaniu zamówień przyjmuje się, że:
   a) zamówienie jest obciążeniem ujawniającym się na karcie danej pozycji preliminarza i na dzienniku wykazującym ogół zamówień;
   b) wpływ rachunku jest powodem uznania konta zamówień, bo rachunek pojawi się w kartotece pierwszej, wymieniającej rzeczywiste wydatki;
   c) o ile ilościowo rachunek całkowicie odpowiada a wartościowo (na skutek różnic cen) nie odpowiada zamówieniu, to dla wyrównania z zamówieniem należy stworzyć dowód wewnętrzny, wyrównujący zamówienie do wysokości zamówienia.
6. Wymienione poprzednio odchylenia wartościowe rachunków od zamówień stanowią przegląd wzrostu cen inwestycji od czasu zamówienia do terminu dostawy.
7. Wszystkie rachunki inwestycyjne muszą być w księgowości kierowane do wydziału finansowania inwestycji, dla umieszczenia na tych rachunkach stempla stwierdzającego księgowanie tych rachunków przez kartotekę zamówień.

Na podstawie tych zasad opracowano kartotekę, której wzór podany jest poniżej:

KARTA I DZIENNIK ZAMÓWIEŃ I RACHUNKÓW **Wzór nr 2.**

(Dziennik podkładany w tym samym wzorze)

Nr pozycji preliminarza inwest. ....

.... Nazwa inwestycji ....

Zakład

Data zapisu	Nr dowodu	Zapis	Termin wykonania	Wystawione zamów. zł	Wpływ rachunku	Saldo (zamówienie rachunek)
1	2	3	4	5	6	7

Jest to kartoteka znormalizowana, prowadzona w przebitce; przewidywane są karty oddzielne dla każdej pozycji preliminarza, podczas gdy dziennik będzie obejmował wszystkie zamówienia wydane w danym miesiącu.

Karta obejmuje następujące rubryki:
1. datę zapisu;
2. nr zamówienia;
3. zapis, tj. firmę, w której zamawiamy, i krótko podany rodzaj zamówionego materiału lub jeśli chodzi o rachunek, firmę i treść rachunku;
4. termin wykonania zamówienia;
5. sumę wystawionego zamówienia lub w wypadku otrzymania rachunku wartościowo większego, wyrównanie dowodem wewnętrznym zamówienia pierwotnego do wartości rachunku;
6. sumę rachunku otrzymanego za dostawy lub w wypadku, gdyby na skutek obniżki cen rachunek był niższy od zamówienia, kwotę dowodu wewnętrznego, wyrównującego rachunek do kwoty pierwotnej zamówienia;
7. w rubryce tej można wyprowadzić różnicę między rubryką 5 i 6, saldo tam podane wykazuje, ile zamówień wydano na daną pozycję preliminarza.

Dziennik prowadzony w przebitce daje jako różnicę między rubryką 5 i 6 obligo przedsiębiorstwa z tytułu udzielonych zamówień inwestycyjnych. To księgowanie zamówień inwestycyjnych jest ogniwem łączącym rzeczywiste wydatki (które dotąd ujmowała księgowość) z planem inwestycyjnym.

Kartoteka trzecia ma na celu ujęcie dalszego podstawowego zagadnienia, tj. zagadnienia refundacji, czyli sum wydanych na inwestycje z kredytów obrotowych. W wielu przemysłach, jak np. w węglowym, poważna część inwestycji budowlanych przy wykonywaniu szybów, szybików, przekopów, wszystkich bu-

dowli podziemnych bywa wykonywana przy pomocy własnych pracowników i przy użyciu nietypowych materiałów inwestycyjnych, jak: żelazo, cegła, cement. Łatwość wykonywania inwestycji we własnym zakresie może powodować ponadplanowe zamrożenie środków obrotowych i trudności w refundowaniu. Kartoteka ta pozwala również na obserwowanie procesu refundacji zamrożonych środków obrotowych z kredytów inwestycyjnych. Jest problemem, czy kwoty wydane na inwestycje ze środków obrotowych mogą być księgowane łącznie z wydatkami poczynionymi na inwestycje z kredytów inwestycyjnych. Specjalną trudność stanowić może i to, że środki obrotowe stanowią domenę N. B. P., podczas gdy kredyty inwestycyjne stanowią domenę B. G. K. Dlatego raczej wybrano rozwiązanie, aby na kartotece pierwszej księgować wszystkie zapisy związane z wydatkami dokonanymi z kredytów inwestycyjnych B. G. K., a wydatki poczynione na inwestycje ze środków obrotowych prowadzić na kartach według wzoru 3 i przenosić je na karty wg wzoru nr 1 dopiero po zrefundowaniu wydatków z B. G. K. Ten cel uwzględnia przedstawiony poniżej wzór kartoteki.

Kartoteka ta prowadzona na formacie znormalizowanym, z przebitką, przewiduje osobne karty dla każdej pozycji planu inwestycyjnego. Wzór karty podany poniżej zawiera następujące rubryki:

KARTA REFUNDACJI — **Wzór nr 3.**

(Dziennik podkładany w tym samym wzorze)

.... Zakład

....

Nr pozycji prelim. inwest. ....

Nazwa inwestycji .... Planowana kwota prac i mat. wykon. we własn. zakres.

Data zapisu	Nr dowodu	Zapis	Wydatki z fund. obrotow.				Refundacje	Saldo refundacji
			Robocizna	Materiały	Inne	Razem		
1	2	3	4	5	6	7	8	9

W nagłówku nazwa zakładu, numer pozycji preliminarza inwestycyjnego, nazwa inwestycji i kwota wartości prac i materiałów.

W rubrykach:

1. data zapisu (na podstawie arkusza rozliczeniowego),
2. numer dowodu,
3. treść zapisu,
4, 5, 6 i 7 — wydatki poczynione na inwestycje z funduszy ruchowych z rozbiciem na grupy, dla ułatwienia analizy,
8. kwoty zrefundowane z B. G K.,
9. ewidencyjne saldo zaległych refundacji.

Podstawą do księgowania na tej kartotece są z jednej strony dowody kontowania robocizny, materiałów czy też arkusze rozliczeniowe (z tym jednak zastrzeżeniem, że do kwot ogólnych musi być zrobiona specyfikacja wg pozycji preliminarza inwestycyjnego). Z drugiej strony dokumentami księgowości rozdzielone będą na pozycje preliminarza inwestycyjnego wpływy zrefundowane z B. G. K.

Dziennik do tych kart stanowi zbiornik sum przeznaczonych do zrefundowania i zrefundowanych. Porównanie miesięcznych kwot zamknięcia dziennika pozwala na stwierdzenie zaległości z tytułu refundacji i może być materiałem do ogólnych porównań, do których szczegółowych wyjaśnień dostarczy kartoteka.

Najwięcej trudności przedstawia czwarty rodzaj kartoteki, mającej charakter techniczno-finansowo-analityczny, gdzie zapisy prowadzone bez przebitki mają skłonić kierownictwo zakładu, zjednoczenia czy centralnego zarządu do stałej analizy wykonywanych prac inwestycyjnych. Kartoteka ta nie musi być prowadzona, ponieważ wystarczyć może prowadzenie trzech poprzednio wymienionych kartotek i porównywanie ich bez prowadzenia łącznych zapisów. Jeśli jednak przedsiębiorstwo może sobie pozwolić na wykonanie tej pracy, byłoby może wskazane zatrzymanie tej kartoteki, dla umożliwienia kierownictwu łatwego przeprowadzenia analizy poczynionych wydatków i zamówień, a to dla ustalenia stopnia wykorzystania finansowego i technicznego przyznanych kredytów. Określenie procentowe stopnia wykonania danej pozycji preliminarza nie nastręcza większych trudności. Trudności natomiast nasuwa określenie stopnia wykonania technicznego. To zagadnienie jednak nie należy do problemów księgowości i procent wykonania technicznego musi być traktowany jako symbol połączenia kontroli finansowej i technicznej, a nie ostateczne rozwiązanie zagadnienia.

KARTA KONTROLNA (bez dziennika) **Wzór nr 4.**

.... Nr wniosku inwestycyjnego ....

Zakład Nazwa inwestycji ....

	Sumy przyznane na ult. każd. m-ca	Sumy wydane na ult. m-ca	Sumy wydane + do zref. + zamów.	% Sum wydanych do plan. 3:2	% Sum wydan. + refund. + zam. 4:2	% Technicznego wykonania	Uwagi
1	2	3	4	5	6	7	8
Na koniec stycznia							
„ „ lutego							
„ „ marca							
„ „ kwietnia							
„ „ maja							
„ „ czerwca							

Wprowadzenie omówionych kartotek pozwoli w pewnym stopniu na uniknięcie tych wszystkich trudności, jakie zostały wymienione w pierwszej części niniejszego artykułu. Prowadzenie tych czterech rodzajów kart pozwoli na częściową przynajmniej syntezę wszystkich najważniejszych problemów, powstających przy księgowaniu inwestycji.

Pozwoli ono w szczególności na stwierdzenie:

a) danych odnośnie do każdej pozycji preliminarza inwestycyjnego,
b) ile do końca okresu sprawozdawczego wydano z kredytów B. G. K.,
c) ile wydano z funduszów obrotowych,
d) ile wystawiono zamówień i, co za tym idzie, jaką kwotę należałoby niejako winkulować z kredytów przyznanych,
e) w jakim procencie wykonano daną robotę pod względem finansowym i technicznym.

Dalszym etapem po wprowadzeniu tego rodzaju sprawozdawczości, byłyby:

1. instrukcja ustalająca prowadzenie tego rodzaju kartotek w zakładach z wydzieloną księgowością lub w zjednoczeniach,
2. wprowadzenie kart zbiorczych dla grup czy działów inwestycji,
3. przesyłanie do jednostek nadrzędnych zestawień odnośnie do grup czy działów,
4. prowadzenie w jednostkach nadrzędnych kartotek zbiorczych zakładów wydzielonych czy zjednoczeń,
5. bieżąca regularna, miesięczna kontrola danych.

Te zagadnienia wymagają dalszego opracowania.

F. BOŻYCZKO (Olsztyn)

Księgowość spółdzielni spożywców w Z. S. R. R.

Spółdzielczość spożywców w Z. S. R. R. zajmuje jedno z pierwszych miejsc w świecie co do ilości zrzeszonych członków, wysokości dokonywanych obrotów i ilości prowadzonych placówek handlowych. Terenem działalności spółdzielni jest zasadniczo wieś, względnie osady o charakterze wiejskim. Od roku 1945 powstają sklepy spółdzielcze również na terenie miast. Sklepy te prowadzą prawie wyłącznie handel produktami wiejskimi. Wszystkie spółdzielnie spożywców na terenie całego kraju są zjednoczone w jednym związku, tzw. *Centrosojuzu*, przy czym zachowane jest następujące stopniowanie:

spółdzielnie jednego rejonu są podporządkowane tzw. *rajpotrebsojuzom* te zaś z kolei *oblpotrebsojuzom* (oddziałom wojewódzkim), *oblpotrebsojuzy — krajpotrebsojuzom* (oddziałom republikańskim), oddziały zaś republikańskie, mające zazwyczaj swoją siedzibę w stolicach republik — Centrali w Moskwie.

W całej tej organizacji prowadzi się księgowość wg jednolitego dziesiętnego planu kont z tym jednak, że spółdzielnie prowadzą księgowość wg tzw. „planu minimalnego", zawierającego około 25 rachunków, oddziały zaś rejonowe i wojewódzkie wg „planu maksymalnego", zawierającego około 250 rachunków. Zresztą „plan maksymalny" jest dość elastyczny i ilość prowadzonych rachunków uzależniona jest od bieżących potrzeb.

Placówki, które obowiązuje plan minimalny, prowadzą dziennik tabelaryczny.

„Plan maksymalny" ze swymi 250 rachunkami w dzienniku tabelarycznym oczywiście zmienić się nie może. Zastosowaniu przebitki stoją na przeszkodzie trudności techniczne.

Te trudności prawdopodobnie zadecydowały o wyborze tzw. „metody kartotekowej", odmiany znanej u nas „metody szachownicy".

Podstawową księgą w tej metodzie jest „rejestr obrotów". Układ graficzny rejestru obrotów ma wygląd następujący:

Nr kolejny dowodu	Data	Suma	Nr kolejny dowodu	Data	Suma

Każdy dokument służący za dowód do księgowania otrzymuje swój numer kolejny, który jest jednocześnie kolejnym numerem wpisu do rejestru obrotów. Dowody są księgowane nie wg dat wystawienia, lecz wg dat wciągnięcia do rejestru obrotów. Do rubryki „Suma" rejestru wpisuje się sumę całkowitą, na którą opiewa dowód. Rejestr obrotów zamyka się miesięcznie.

Drugą księgą wiązaną spełniającą rolę dziennika — głównej w „metodzie kartotekowej" jest „Księga kontroli obrotów".

Księga ta ma wygląd następujący:

Winien R-k .... (symbol cyfrowy)

Nr dowodu	Data	Suma dowodu	Ma Rachunek				
			symb. cyfr.	symb. cyfr.	symb. cyfr.	symb. cyfr.	symb. cyfr.

Do księgi tej wpisuje się również każdy dowód, przy czym strona „Winien" każdego konta (jeżeli strona ta wykazuje obroty) ma w księdze kontroli przeznaczoną dla siebie stronę. Obroty strony Ma są wpisywane tylko w odpowiednich podrubrykach rachunku korespondującego. Księgę kontroli obrotów zamyka się miesięcznie, przy czym na każdy miesiąc przeznacza się oddzielną stronę księgi. Sprawdzianem poprawności zapisów na stronie jest rubryka „Suma dowodu", której suma ogólna winna równać się wszystkim sumom podrubryk Ma.

Obroty księgi kontroli uzgadnia się miesięcznie z rejestrem obrotów, przy czym suma poszczególnych stron winna się równać sumie ogólnych obrotów rejestru za dany miesiąc.

Po uzgodnieniu z rejestrem, na podstawie zapisów księgi kontroli obrotów sporządza się szachownicę, która służy do uzgodnienia obrotów stronami. Na szachownicy obroty strony Winien poszczególnych rachunków będą oczywiście powtórzeniem sum poszczególnych stron księgi kontroli obrotów. Obroty strony Ma uzgadnia się przez porównanie sum poszczególnych rachunków otrzymanych na szachownicy z sumami, które otrzymamy przez dodanie sum cząstkowych danego rachunku, występujących na poszczególnych stronach księgi kontroli.

Przy niewielkiej ilości rachunków ten sposób uzgadniania jest niezwykle prosty i szybki. Sprawa się komplikuje, gdy z powodu dużej ilości rachunków napotykamy na trudności techniczne przy sporządzaniu szachownicy (duży rozmiar kwadratowego arkusza). Jeżeli trudności te są nie do przezwyciężenia, w celu umożliwienia uzgodnienia zapisów stronami, w księdze kontroli obrotów dokonuje się również zapisów obrotów Ma w identyczny sposób, jak to podano wyżej dla strony Winien. Wymaga to podwójnego nakładu pracy, lecz przy takim prowadzeniu księgi kontroli uzgodnić ją można stronami, bez uciekania się do sporządzania szachownicy.

Konta szczegółowe prowadzi się na luźnych kartach (stąd nazwa — metoda kartotekowa), które uzgadnia

Przygotuj i przemyśl starannie tok prac bilansowych, a przestaną one być dla Ciebie przysłowiową „zmorą"!

się miesięcznie z sumami wykazanymi przez szachownicę lub księgę kontroli obrotów. Wzór luźnych kart kontowych nie różni się zasadniczo od wzorów stosowanych u nas.

W celu zaoszczędzenia pracy w powszechnym zastosowaniu są dokumenty zbiorcze (sumariusze) uniwersalne, bardzo przypominające swym układem stosowane u nas pieczątki do dekretowania.

Dokument nr .... z dnia .... r. ....

Treść operacji	Winien	Ma	Suma
Razem			

Zapisy dokonywane na podstawie oryginalnych dowodów należą do wyjątków. Dowody grupuje się zazwyczaj wg występujących w nich jednakowych symboli i księguje się zbiorowo na podstawie dowodu zbiorczego.

Układ pozycji rachunkowych może być tylko prosty (jeden rachunek po stronie Winien, jeden po stronie Ma) lub półzłożony (jeden rachunek po stronie Winien — kilka po stronie Ma lub odwrotnie, kilka po stronie Winien, a jeden po stronie Ma).

Tworzenie pozycji złożonych (kilka rachunków po stronie Winien i kilka po stronie Ma) jest ustawowo zabronione. Nieprzestrzeganie tej zasady jest z całą surowością ścigane. Poprawianie zapisów odbywa się wyłącznie wg zasady czerwonego storna, co ma tę dodatnią stronę, że nie zniekształca obrotów, wskutek czego jest ułatwione sporządzenie wszelkich sprawozdań, gdyż występują zawsze obroty netto.

Bilans netto sporządza się co kwartał. Oprócz bilansu na podstawie zapisów w księgowości zestawia się periodycznie liczne sprawozdania statystyczne. Aby ułatwić szybkie i dokładne sporządzenie tych sprawozdań, plan kont zawiera konta sprawozdawcze, zamykane z końcem każdego okresu rachunkowego (najczęściej kwartału).

Przykład kontowania zdarzenia według planu maksymalnego:

otrzymano towar na inkaso bankowe, lecz wobec braku gotówki na rachunhu bieżącym wykupiono go po terminie pięciodniowym, przewidzianym ustawowo.

1. Zawiadomienie banku o nadejściu towaru na inkaso:
   Wn — Towary otrzymane na inkaso
   Ma — Bank za inkaso towarowe
2. Po upływie ustawowo przewidzianych 5 dni na wykupienie towarów:
   Wn — Towary nie opłacone w terminie
   Ma — Towary otrzymane na inkaso.
3. Wykupienie towarów:
   Wn — Bank za inkaso towarowe
   Ma — Rachunek bieżący.
4. Nadesłane przez bank zapłacone rachunki dostawców:
   Wn — Towary otrzymane na skład
   Ma — Towary nie opłacone w terminie.

NASZA DRUGA ANKIETA!

PROF. TOMASZ LULEK (Kraków)

Zagadnienia terminologiczne rachunkowości i kalkulacji

Rozpisanie ankiety na temat słownictwa rachunkowości polskiej w numerze lipcowym miesięcznika „*Rachunkowość-Podatki*" świadczy, że redakcja ocenia ujemnie obecny stan tego słownictwa i pragnie doprowadzić do jego naprawy. Inicjatywa redakcji może jednak tylko wtedy przynieść spodziewane owoce, jeżeli dyskusja nie ograniczy się do powierzchownych uwag o poszczególnych nazwach, lecz wejdzie w głąb zagadnień związanych z terminologią. Będzie to wprawdzie wymagało znacznie większego wysiłku, ale inaczej wszystko pozostanie po staremu.

Głównym i najczęściej podnoszonym zarzutem jest **brak jednolitości** nazw i określeń, który pociąga za sobą trudność wzajemnego porozumienia. Oprócz tego spotyka się często nazwy wadliwe pod względem językowym lub rzeczowym, co skłania niezadowolonych do tworzenia nowych, które nie zawsze są lepsze od starych. Trudności w tworzeniu poprawnych nazw wynikają głównie stąd, że odbywa się ono najczęściej przez tłumaczenie nazw lub określeń niemieckich, co wymaga nie tylko gruntownej znajomości obu języków, lecz także i przedmiotu; te zaś warunki nie każdy tłumacz posiada w dostatecznej mierze. Najgorzej idzie sprawa tam, gdzie słownik niemiecko-polski nie zawiera wcale pewnych wyrazów albo zawiera wyrazy przestarzałe i nieznane ogółowi, kiedy więc przekład obcej nazwy może oprzeć się tylko na dobrej znajomości przedmiotu i wyrobionym poczuciu językowym. W braku tych warunków powstają niekiedy dziwolągi językowe, zrozumiałe tylko dla samego autora. Do najwybitniejszych wytworów tej metody tłumaczenia należą *stanowiska kosztów, nośniki kosztów, narzucenia kalkulacyjne* itp.; od nich tedy powinna się rozpocząć dyskusja terminologiczna.

1. Stanowisko kosztów.

Chodziło tutaj o przełożenie na język polski niemieckiego wyrazu *Kostenstelle*, którego nie ma w żadnym słowniku niemiecko-polskim. Nie chcąc tłumaczyć go dosłownie na *miejsce kosztów*, jakiś nieznany autor wymyślił przekład na stanowisko kosztów, które wymaga koniecznie komentarza. Można bowiem mówić o stanowisku kosztów w produkcji, w gospodarstwie publicznym lub prywatnym, tj. o ich znaczeniu w tych dziedzinach, ale wyrażenie *stanowisko kosztów* bez podobnego bliższego określenia pozostaje całkiem niejasne.

Jedyną racjonalną metodą poprawnego przekładu jest szukanie wyjaśnienia u samych Niemców, co oni rozumieją przez swoje *Kostenstelle*. Ponieważ nie wiadomo, kto ten wyraz wymyślił, trzeba pytać tych, którzy go używają, a więc szukać go w literaturze niemieckiej tego przedmiotu. Znajdują się nawet źródła urzędowe, bo rzecz jest uregulowana rozporządzeniem niemieckiego ministra gospodarstwa z dnia 11 listopada 1937, które zawiera „wytyczne dla organizacji rachunkowości". W punkcie 16 tych wytycznych spotykamy zdanie: „Die Kostenstellen (Orte der Kostenentstehung: Abteilungen usw.) in die Buchführung einzugliedern ist... zu empfehlen." Tak więc znajdujemy w urzędowym źródle autentyczne wyjaśnienie, że *Kostenstellen* oznacza to samo co *Abteilungen*.

Dosłowny tekst całego rozporządzenia przytaczają Fischer-Hess-Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, 3 wydanie, str. 384, nadto prawie każde niemieckie opracowanie kalkulacji przemysłowej.

KSIĘGOWOŚĆ WŁOSKĄ
zmodernizowała „przebitka"
KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWĄ
zmodernizował aparat AUTOMA

Księgowość automatyczno-przebitkowa metody AUTOMA, sprowadza do minimum manipulacyjne czynności kontowania, zapewniając księgowemu uzyskanie optymalnej wydajności pracy.

Opatentowane udoskonalenia w urządzeniach księgowości AUTOMA:

1 Automatyczne, idealnie dokładne i szybkie (jednym ruchem ręki) nakładanie liniatury konta na liniaturę dziennika,

2 ruchoma kalka, przesuwająca się razem z kontem i niezasłaniająca zapisów w dzienniku,

3 kartoteka „wrzutkowa" dzięki użyciu opatentowanych skorowidzów, skrzynek i celuloidowych znaczników w 7-miu kształtach i w 6-ciu kolorach umożliwia błyskawiczne odszukanie, wyjęcie i odłożenie konta,

4 dziennik 4-ro kolumnowy, umożliwiający natychmiastowe otrzymywanie dziennych bilansów brutto (bez prac dodatkowych).

Szczegółowe oferty, prospekty i cenniki wysyła AUTOMA, Warszawa, Hoża 48, (róg Marszałkowskiej).

Ażeby nie polegać na samym źródle urzędowym i stwierdzić, czy odpowiada mu także pojmowanie powszechne, trzeba przejrzeć jeszcze literaturę przedmiotu. Ograniczając się do 3 autorów, znajdujemy:

1. Julius Greifzu, Die Kalkulation in der Industrie, 6 wydanie, str. 117: „Man versucht den Betrieb, kostenmässig gesehen, in gewisse *Abteilungen*, sog. *Kostenstellen* zu zerlegen".
str. 150: ... „dass jede Kostenstelle (Abteilung) für ihre tatsächlich enstandenen Kosten belastet wird"... Podobnie na str. 62, 120, 149.

2. M. R. Lehmann, Industriekalkulation, 2 wydanie, str. 63: „Konkrete *Kostenstellen* sind die konkreten *Betriebsabteilungen*, in die sich ein Gesamtbetrieb aufgliedern lässt"... Podobnie na str. 67.

3. Walter Weigmann, Selbstkostenrechnung, III wydanie, uważa wyraz Funktionsstelle za stosowniejszy niż Kostenstelle, może ze względu na to, że wskazuje on na czynności (funkcje) jako przyczyny powstawania kosztów, ale i ten identyfikuje z wyrazem Abteilung (str. 62: *„Funktionsstellen,* oft *Abteilungen* genannt").

Przytoczone przykłady dowodzą, że Niemcy używają wyrazu *Kostenstelle* w znaczeniu *Abteilung*, który w polskim języku oznacza *oddział*. Pamiętać należy, że mamy dwa rodzaje oddziałów: jedne zewnętrzne, zwane filiami, ekspozyturami itp., drugie wewnętrzne, obejmujące pewien zakres czynności w przedsiębiorstwie, np. oddział zakupna, oddział sprzedaży, oddział reklamy, oddział kontrolny, różne oddziały fabrykacyjne, oddziały administracyjne itp. Kalkulacja dzieli całe przedsiębiorstwo na rodzaj okręgów rachunkowych i rozkłada na nie wszystkie koszty. Te okręgi, czyli oddziały kosztowe są tworzone według wykonywanych czynności, bo te powodują powstawanie kosztów, rzadziej według miejsca wykonywania tych czynności. Oddziałem kosztowym może być każda grupa kosztów, na których oddzielnym wykazaniu zależy z jakiegokolwiek powodu. Jeżeli zarząd przedsiębiorstwa chce się zorientować co do opłacalności pewnego urządzenia, maszyny itp., to rachuba lub kalkulacja otworzy dla niej osobną rubrykę statystyczną, która będzie rejestrowała wszystkie koszty i korzyści z niej wynikające, obliczone w pieniądzu. Będzie to więc oddział kosztowy.

Okoliczność, że nie wszystkie oddziały kosztowe są oddziałami administracyjnymi lub technicznymi z osobnymi dyrektorami, naczelnikami, kierownikami itp. na czele, że niektóre są tylko okręgami rachunkowymi bez żadnego aparatu personalnego i rzeczowego, nie stanowi przeszkody logicznej w zastosowaniu do nich nazwy *oddział*. Ogromną bowiem większość okręgów rachunkowych stanowią oddziały rzeczywiste, a stara zasada logiczna *denominatio a potiori* każe urabiać nazwy według większości zjawisk, jeżeli niektóre z nich odchylają się od większości pod pewnymi względami.

Niektórzy nazywają okręgi kosztowe *wydziałami;* tak czyni między innymi instrukcja do Jednolitego Planu Kont (str. 38 urzędowego wydania). Otóż nazwa wydział nie odpowiada niemieckiemu *Abteilung*, lecz innemu wyrazowi *Ausschuss*, który oznacza pojęcie pokrewne, ale wyższego rzędu. Tak np. do r. 1918 istniał w b. Galicji „Wydział Krajowy" jako najwyższa władza samorządowa, podobnie jak we wszystkich krajach dawnej Austrii (po niemiecku *Landesausschuss)*. Od dawna

istnieją wydziały w szkołach akademickich i w wyższych władzach administracyjnych jak wojewódzwa i ministerstwa. Na oznaczenie okręgów rachunkowych w przedsiębiorstwach choćby państwowych jest nazwa *wydział* stanowczo za wysoka; wystarczy dla nich skromniejszy *oddział*. Nigdy wydziały nie stanowią okręgów czysto rachunkowych, lecz są zawsze zespołami osobowymi z przynależnymi urządzeniami rzeczowymi.

Czytelnik znający metodę pracy naukowej i jej wymagania nie będzie się dziwił, że jednemu wyrażeniu można poświęcić tyle zachodów, aby dotrzeć do jego właściwego znaczenia. Ale to wyrażenie zasługuje na szczególną uwagę z tego powodu, że odpowiadające mu pojęcie stało się jednym z podstawowych pojęć w kalkulacji i rachunkowości przemysłowej. Na nim opierają się całe partie w podręcznikach tych przedmiotów i wywody pism periodycznych. Jego zagadkowe i mętne brzmienie budzi w czytelnikach fałszywe wyobrażenia o jego treści, która wydaje się dlatego o wiele trudniejsza do zrozumienia, niż jest w rzeczywistości.

2. Miejsca kosztów i placówki kosztów.

Okupacyjny *Jednolity Plan Kont* z r. 1942, wydany w językach niemieckim i polskim, zawiera przekład wyrazu *Kostenstellen* na *miejsca powstawania kosztów*, prawdopodobnie w myśl pierwszej części przytoczonego wyżej objaśnienia urzędowego z r. 1937 *Orte der Kostenentstehung*. Otóż takie określenie objaśniające nie nadaje się na nazwę z powodu swej długości a nadto dlatego, że nie podaje istotnej właściwości przedmiotu, lecz tylko właściwość uboczną. Z tego powodu niemieckie urzędowe objaśnienie „Orte der Kostenentstehung" zostało uzupełnione dodatkiem „Abteilungen usw.", wskazującym na właściwość istotną. Oddziały kosztowe są bowiem tworzone według pokrewieństwa rzeczowego poszczególnych wydatków bez względu na miejsce ich powstania. Liczne wydatki kosztowe, zwłaszcza administracyjne i handlowe, podatki, odszkodowania itp. powstają w różnych miejscach, nieraz poza obrębem przedsiębiorstwa i są łączone w grupy rzeczowe, a nie miejscowe, tak że każda grupa przedstawia jedność rzeczową, a nie miejscową. Z tych samych powodów niestosowna jest nazwa *miejsce kosztów*, użyta raz w instrukcji do polskiego Jednolitego Planu Kont (str. 25 urzędowego wydania), a niekiedy w literaturze przedmiotu. Jest ona bowiem niemal identyczna z „miejscem powstawania kosztów". To samo należy powiedzieć o nazwie *placówka kosztów*, bo każda placówka oznacza określone miejsce, a nazwa „placówka kosztów" wskazuje na ich łączność miejscową a nie rzeczową, podobnie jak *stanowisko kosztów*.

3. Nośniki kosztów.

Polska terminologia w zakresie rachunkowości i kalkulacji pozostaje pod przemożnym wpływem niemieckim, tak że można snadnie mówić o niemieckiej okupacji w tej dziedzinie. W tych warunkach powstało także wyrażenie „nośniki kosztów" z niemieckiego Kostenträger przez zastosowanie prymitywnej metody tłumaczenia przy wyłącznej pomocy słownika. Sam wyraz „*Kostenträger*" wchodzi w skład niemieckiej teorii kalkulacji, ustalonej urzędowo w rozporządzeniu ministra gospodarstwa Rzeszy z dnia 16 stycznia 1939 o ogólnych zasadach kalkulacji („Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung").

Dosłowny tekst tego rozporządzenia podają Fischer-Hess-Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung str. 415 i nn.

Rozróżnia ona trzy podstawowe formy kalkulacji (Grundformen der Kostenrechnung), a mianowicie:

1. Kostenartenrechnung = kalkulacja rodzajów kosztów,
2. Kostenstellenrechnung = kalkulacja oddziałów kosztów,
3. Kostenträgerrechnung = kalkulacja produktów.

Otóż z tych rzekomych trzech podstawowych form kalkulacji pierwsza wcale nie istnieje. Rejestrowanie i klasyfikowanie wydatków kosztowych na poszczególnych kontach księgi głównej (klasy 4) odbywa się bez względu na kalkulację dla kontroli rozwoju kosztów i dla oceny, czy jedna lub druga ich grupa nie jest za wysoka w stosunku do korzyści, które z niej wynikają dla przedsiębiorstwa, i czy nie dałaby się obniżyć. Z tej ewidencji kontowej kosztów czerpie wprawdzie kalkulacja materiał surowy dla swoich obliczeń, ale te zaczynają się dopiero od ugrupowania partykularnych sum kosztowych w tabeli rozdzielczej, które to ugrupowanie jest pierwszą operacją kalkulacyjną. Drugą i ostatnią jest obliczenie kosztów produkcji i cen sprzedaży poszczególnych wytworów. Kontowanie kosztów w księdze głównej nie jest ani operacją kalkulacyjną, ani podstawową formą kalkulacji, ani w ogóle jej częścią składową.

To błędne rozróżnienie trzech podstawowych form kalkulacji powtarza zgodnie z urzędową teorią cała niemiecka literatura przedmiotu; wszędzie czytamy tylko „*Kostenarten — Kostenstellen — Kostenträgerrechnung*". Prawdopodobnie urok rytmicznego brzmienia tych trzech wyrazów przyczynił się do przeoczenia błędu. Ta troista teoria dostała się także do Polski i znalazła tu bezkrytyczne przyjęcie, rozwinęła się dalej i wydała kwiaty i owoce całkiem niespodziewane. Przede wszystkim skłoniła polskich autorów do przełożenia na język polski trzech głównych wyrazów: *Kostenarten — Kostenstellen — Kostenträger*. Wyszły z tego trzy nazwy już nie tak rytmicznie brzmiące jak niemieckie, a mianowicie: rodzaje kosztów, stanowiska kosztów i nośniki kosztów. Ta ostatnia jest wyrazem zamarłym i faktycznie nie używanym, nie może się więc obejść bez komentarza, bo „nośnictwo kosztów" nie jest nikomu zrozumiałe. Do właściwej i od razu zrozumiałej nazwy byłaby zaprowadziła metoda zastosowana wyżej przy poszukiwaniu właściwego znaczenia wyrazu „Kostenstellen". W przytoczonym już rozporządzeniu niemieckiego ministra gospodarstwa z 11 listopada 1937 znajdują się wyjaśniające słowa: „Es ist bosonderes Gewicht auf die Kostenarten und *Kostenträger (Erzeugnisse)* zu legen". Niemcy rozumieją więc przez swoje Kostenträger to samo co przez Erzeugnisse, czyli wyroby, wytwory lub owoce produkcji, do których należą także wykonane roboty i naprawy, nie mające postaci towarów. Wszystkie te wytwory produkcji powinny bowiem „ponosić" jej koszty. Takie pojmowanie wyrazu „Kostenträger" znajdujemy także w niemieckiej literaturze przedmiotu. Dla tłumacza nazwy Kostenträger wynika stąd prosta nazwa *produkty* lub *wytwory*, która nie jest wprawdzie dosłowna, ale uzasadniona rzeczowo i zrozumiała dla każdego bez pomocy słownika języka polskiego.

Kto chce tłumaczyć z niemieckiej literatury naukowej, powinien pamiętać o tym, że nie rzadko zdarzają się w niej wypadki hipertrofii (przerostu) naukowości.

polegające na tworzeniu pojęć, nazw, podziałów lub definicji, które nie wnoszą nic istotnie nowego do wyjaśnienia danego przedmiotu i do pogłębienia wiedzy o nim, nieraz pomysłów wręcz chimerycznych lub obliczonych tylko na to, aby wywołać wrażenie głębokiej uczoności autora. Do takich szumnych a pustych i bezwartościowych nazw i pojęć należy także „Kostenträger" oraz „Kostenstelle". Jeżeli dosłowny przekład napotyka na trudności dobrania dokładnego odpowiednika w języku polskim, to lepiej z niego zrezygnować, a ograniczyć się do wyrazu pospolitego, określającego w przybliżeniu treść pojęcia.

4. Trias kosztów.

Na gruncie powyższej troistej teorii kalkulacji, przejętej żywcem i bezkrytycznie od Niemców, wyrosła w Polsce jako twór oryginalny teoria triasu kosztów. Niemcy rozróżniają trzy podstawowe formy kalkulacji; Polacy zrobili z tego trzy kategorie kosztów, a mianowicie: 1) koszty rodzajowe, 2) koszty stanowiskowe, 3) koszty przedmiotowe.

Takie nagłe przejście z trzech form kalkulacji do trzech kategorii kosztów jest niedopuszczalnym przeskokiem logicznym, jakimś salto mortale, znanym w logice pod grecką nazwą metabasis. Byłoby ono błędem nawet wtedy, gdyby te trzy formy kalkulacji były poprawnie rozróżnione i gdyby te kategorie kosztów były przedmiotem kalkulacji.

„Naukowe ujęcie kosztów — wywodzi jeden z twórców tej teorii — jest prostym triasem, tj. trójjednością pod względem rodzaju, stanowiska i przedmiotu kosztów... Suma kosztów stanowiskowych musi być równa sumie kosztów rodzajowych, a ta sumie kosztów wszystkich wytworów, czyli kosztów przedmiotowych. Mamy więc ten sam koszt w trzech projekcjach".

Ażeby ocenić wartość tej teorii, trzeba śledzić drogę powstania owych trzech kategorii kosztów.

Z niemieckich	powstały polskie
Kostenarten	rodzaje kosztów
Kostenstellen	stanowiska kosztów
Kostenträger	nośniki kosztów

Przez odwrócenie pojęć w polskich wyrażeniach, tj. zamianę rzeczowników na przymiotniki i przymiotników na rzeczowniki powstały trzy nowe kategorie kosztów, a mianowicie:

rodzaje kosztów przemieniły się na koszty rodzajowe
stanowiska kosztów przemieniły się na koszty stanowiskowe
nośniki kosztów przemieniły się na koszty przedmiotowe.

Podobne odwracanie pojęć jest niedopuszczalne według zasad logiki, bo nie daje rozumnych wyników. Wartość takich przemian wystąpi lepiej, jeżeli je zastosujemy do innych przedmiotów np. do koni. W takim razie:

rodzaje koni przemienią się na konie rodzajowe
stanowiska koni przemienią się na konie stanowiskowe
nośniki koni przemienią się na konie przedmiotowe.

Ze względu na geologiczne pochodzenie nazwy „trias" można próbować zastosowania przemian do przedmiotów martwej przyrody:

rodzaje kamieni przemienią się na kamienie rodzajowe
stanowiska kamieni przemienią się na kamienie stanowiskowe
nośniki kamieni przemienią się na kamienie przedmiotowe.

Prawostronne pojęcia każdego z tych triasów, począwszy od kosztów rodzajowych aż do kamieni przedmiotowych włącznie, nie mają żadnego sensu jak cała teoria triasowa. Wszystko jest tu pomylone od góry do dołu. Niemcy mają na podobne teorie nazwę „gelehrter Unsinn", czyli uczony nonsens, a polscy krytycy literatury określają podobne wywody w zakresie swego przedmiotu jako mętniactwo. Okazuje się, że jest ono możliwe nawet w dziedzinie tak prozaicznej i trzeźwej jak rachunkowość i kalkulacja, które posługują się stale działaniami arytmetycznymi.

TADEUSZ STUDNICKI (Kraków)

Pożyteczna książka *)

Są dwa sposoby wprowadzania zmian organizacyjnych. Przy pierwszym właściwą organizację poprzedza faza przygotowawcza, której najważniejszym etapem jest zapewnienie wykonawcom niezbędnych dyspozycji intelektualnych. Ciężar pokonania związanych z tym trudności spoczywa wówczas głównie na osobie organizatora. Przy drugim odpada faza przygotowawcza, przy czym ciężar trudności wywołanych brakiem owych dyspozycji intelektualnych spoczywa głównie na wykonawcach. Pokonanie tych trudności zapewnia się wówczas przez wywołanie odpowiednio silnych dyspozycji emocjonalnych po stronie wykonawców.

Trudno odpowiedzieć na pytanie, który z tych sposobów jest lepszy. Każdy z nich właściwy jest w innych warunkach: pierwszy w warunkach normalnych, drugi w sytuacjach wyjątkowych, w których pokonanie trudności wymaga nadzwyczajnego jednorazowego wysiłku. Ten drugi sposób zapewnia przy tym — choć nie bez bólu — daleko szybszy rezultat.

Jeśli przejdziemy od teorii do życia, to wypadnie stwierdzić, że taką właśnie wyjątkową sytuację stworzyła po wojnie potrzeba szybkiej odbudowy naszego przemysłu. Usprawiedliwia to niewątpliwie fakt, że przy reorganizacji naszej rachunkowości przemysłowej (jako jednego z elementów odbudowy w zakresie zarządzania) obrano nie pierwszy, lecz drugi z omawianych sposobów, sposób, który szerokie rzesze księgowych postawił wobec wymagań przekraczających nieomal ich potencjonalne możliwości. Tak zwany „jednolity plan kont" postawił świat księgowych w obliczu zagadnień, do których rozwiązania w ogromnej większości wypadków nie byli przygotowani.

Jeżeli nawet przyjąć, że ocena szans powodzenia tego eksperymentu nie była wolna od zastrzeżeń, to obecnie — z perspektywy blisko trzechletniej praktyki — stwierdzić należy całkowicie obiektywnie, że obrana droga doprowadziła do pożądanego celu, poziom wiedzy księgowych podniósł się wybitnie, a liczne przedsiębiorstwa — zwłaszcza przemysłowe — zdobyły znakomity instrument zarządzania w postaci rachunkowości opartej na nowoczesnych zasadach.

Pośpiech zaważył wprawdzie zarówno na samym „planie kont", jak i na jego wykonaniu, niemniej zrąb

*) Mgr E. Wojciechowski: „Księgowość i kalkulacja w oparciu o jednolity plan kont".

gmachu został ufundowany, a kontynuowanie i upiększanie budowy jest sprawą przyszłości.

Zawdzięczać to należy niezwykłemu wysiłkowi naszych księgowych, którzy zasłużyli niewątpliwie na miano rekordzistów w powszechnym wyścigu pracy.

Z pomocą przyszli księgowym nieliczni teoretycy rachunkowości. Przygotowane przez nich pośpiesznie publikacje były dla tych księgowych niejednokrotnie jedynym „źródłem mądrości", zagraniczne bowiem źródła były często niedostępne. Przy ocenie wartości tych publikacji należy uwzględnić pośpiech, jaki towarzyszył ich opracowaniu. Żadna z nich nie była dziełem skończonym, wyczerpującym w sposób doskonały całość zagadnień, nie umniejsza to jednak ich wartości w zakresie, dla którego zostały przeznaczone, to jest w zakresie niesienia pomocy praktykom.

Pierwszą publikacją ujmującą zagadnienia na szerszej płaszczyźnie, w sposób bardziej wyczerpujący — choć nie wykraczający również poza istotny zakres poprzedzających ją opracowań — jest wydana ostatnio książka mgra Edwarda Wojciechowskiego pod tytułem „Księgowość i kalkulacja w oparciu o jednolity plan kont".

Mimo że książka ta stanowi opracowany systematycznie zbiór wykładów autora w Szkole Głównej Handlowej w Łodzi i mimo że dedykowana jest przede wszystkim studiującym, czytając ją odnosi się wrażenie, że przeznaczona jest raczej dla praktyków. Przemawia za tym choćby język książki. Autor nie przemawia do czytelników jakimś wyszukanym językiem literackim czy naukowym, lecz prostym językiem księgowych, który przechodzi niekiedy nawet w gwarę (świadczą o tym takie wyrażenia, jak: „zadebetować", „na kredycie", „pasywna pozycja" itp.). Język taki może wprawdzie razić zbyt wyczulone ucho, posiada jednak również i dobrą stronę, zapewnia bowiem książce znaczną i bezpośrednią komunikatywność.

Przemawia za tym również i układ książki, oparty ściśle na schemacie „jednolitego planu kont". Układ ten, choć nie bardzo ekonomiczny (zmusza bowiem do powtarzania się) i niewątpliwie nie sprzyjający potrzebie pewnej syntezy zagadnień dla celów pedagogicznych, niemniej sprawia, że praktyk posiadający już znajomość podstawowych zasad „jednolitego planu kont" czytając książkę nie zraża się obcością zagadnień i traktuje ją nie jako nowość, lecz jedynie jako pewnego rodzaju rozszerzenie znanego mu już tematu. Układ ten sprawia jednak niewątpliwie, że dla studiujących książka ta jest zanadto encyklopedyczna, a za mało sprzyja zrozumieniu istoty zagadnień.

Niemniej to rozszerzenie tematu jest znaczne i zapewnia książce poważne bogactwo treści. Jest niewątpliwie zasługą autora, że zadał sobie trud, aby w swej pracy zgromadzić bardzo poważną kolekcję interesujących księgowego wydarzeń i opisać zarazem sposoby ich księgowania. Ze względu na jej rozmiary, kolekcja ta interesująca jest nie tylko dla początkujących, lecz również dla specjalistów, i sprawia, że książką można się posługiwać jak gdyby małą encyklopedią, używając jako drogowskazu schematu „jednolitego planu kont". Przy opisie każdego niemal konta „jednolitego planu kont" może czytelnik znaleźć pouczenie co do sposobu księgowania właściwych dla danego konta wydarzeń i co więcej — zwięzłe i jasne streszczenie dotyczących norm prawnych. Jest to cenne zwłaszcza dla praktyków.

Bogactwo treści posiadają również i rozdziały omawiające zasady kalkulacji, zaopatrzone przez autora w wystarczającą dla celów praktyki podbudowę teoretyczną. Na szczególną uwagę zasługuje tu rozbudowanie zagadnienia tzw. „kalkulacji dzieleniowej" oraz podkreślenie zapoznanej często potrzeby wprowadzania tzw. „układu funkcjonalnego" również i w przypadkach stosowania takiej kalkulacji.

Podobnie na uwagę zasługuje zwrócenie uwagi na popełnianą często niewłaściwość odnoszenia ogólnych kosztów sprzedaży do świadczeń wykonanych, zamiast do świadczeń sprzedanych.

Te zalety decydują o wartości książki bezapelacyjnie w sensie pozytywnym. Zalety te sprawiają, że książka mgra Edwarda Wojciechowskiego jest niewątpliwie dziełem pożytecznym.

Ale książka ta jest pożyteczna nie tylko dlatego, że jest dobra, że posiada zalety, lecz również i dlatego, że posiada wady, wynikające bądź to z zapoznania wagi niektórych zagadnień, bądź też z wprowadzenia rozwiązań — być może nowych, lecz nie zawsze przekonujących.

Twierdzenie to brzmi pozornie jak paradoks, mimo to jest jednak trafne. Bo czyż książka wywołałaby dyskusję, czy działałaby zapładniająco, gdyby nie posiadała wad? Właśnie nie co innego, tylko te wady wywołują jak gdyby do wypowiedzenia się, kuszą do podjęcia dyskusji i to w takim stopniu, że pokusie tej nie może się oprzeć nawet pióro recenzenta.

Pozwólmy mu ulec jej i wypowiedzieć się, jeżeli już nie w rozmiarach wyczerpujących całość zagadnienia, to przynajmniej w kilku najbardziej drażliwych punktach.

Oto te punkty:

1. Autor rozróżnia dwa zasadnicze typy kalkulacji, a mianowicie kalkulację „wstępną" i „końcową". Rozróżnienie to nie wydaje się istotne, albowiem kalkulację pierwszego typu przeprowadzić można nie tylko na wstępie procesu gospodarczego, lecz również i po jego ukończeniu. Istotne jest raczej to, że pierwsza ma charakter twórczo-spekulatywny, a druga kompilacyjny.

   Sprzecznie z utartymi poglądami należy z naciskiem podkreślić, że tylko pierwszy typ kalkulacji (tj. kalkulacji „wstępnej") może dać zadowalającą odpowiedź na pytanie — ile wynosiły faktyczne koszty wytworzonego dobra. Brzmi to — być może — nieco paradoksalnie, niemniej tak właśnie jest, albowiem kalkulacja „końcowa" łącząc w sobie nierozdzielnie nie tylko koszty wytworzonego dobra, lecz również koszty wadliwości procesu gospodarczego (takie jak koszty wynikłe z wadliwości zakupu, marnotrawstwa w zakresie robocizny oraz materiałów itp.) już z natury rzeczy — nie może spełnić tego zadania. Wartość kalkulacji „końcowej" jest zatem całkowicie problematyczna.

   Mimo że w tych warunkach kalkulacja ta powinna znaleźć się na szarym końcu hierarchii ważności zagadnień, autor uznał ją za zagadnienie pierwszoplanowe, za najważniejszy cel rachunkowości — co gorsza — podporządkował

mu zagadnienie daleko ważniejsze, istotnie pierwszoplanowe, jakim jest potrzeba grupowania kosztów w układzie funkcjonalnym. Mimo że takie właśnie ugrupowanie (zwłaszcza w konfrontacji z planem) dostarcza klasycznego i niezastąpionego instrumentu dla celów zarządzania, autor potraktował je jako zagadnienie całkowicie uboczne, raczej tylko jako środek do realizacji „kalkulacji końcowej". Właściwa rola układu funkcjonalnego została w książce całkowicie zapoznana, co więcej koncepcje autora sprawiają, że układ ten staje się w jego ujęciu układem całkowicie bezwartościowym. Wynika to z tego stanu rzeczy, że autor wyodrębnia w układzie funkcjonalnym cały szereg kosztów, takich jak koszty inwestycji, przestojów anormalnych, koszty wytworów na własne potrzeby itp., co (pomijając już wadliwość metodologiczną takiego wyodrębnienia) powoduje całkowite zniekształcenie obrazu kosztów poszczególnych miejsc pracy, z oczywistą szkodą dla jego wartości instrumentalnej. Wynika to również z koncepcji autora, w myśl której autor rezygnuje całkowicie z utworzenia w układzie funkcjonalnym kont administracyjnych miejsc pracy, zalecając księgowanie odnośnych kosztów na konto oddziału administracji fabrycznej, wzgl. na konto oddziału sprzedaży (pomijając przy tym, niewiadomo dlaczego, potrzebę obciążenia kosztami administracji ogólnej kont oddziałów materiałowych tak, jak gdyby te oddziały z usług administracji nie korzystały). Wynika to wreszcie z faktu, że autor grupuje w układzie funkcjonalnym jedynie koszty ogólne wyłączając z tego układu tzw. (zresztą błędnie, bo nie jednoznacznie) „koszty bezpośrednie", takie jak koszty materiałów i robocizny produkcyjnej, przez co daje wyraz swego desinteressement w stosunku do potrzeby kontrolowania zużycia materiałów i robocizny w poszczególnych miejscach pracy.

2. Autor „przepływa" całkowicie powierzchownie nad tak ważnym a zarazem drażliwym zagadnieniem, jakim jest zagadnienie tzw. „wtórnego nakładu". Odnosi się wrażenie, że autor unika jasnego zdeklarowania swego stanowiska w tej sprawie. Mimo to z tez autora, popierających zasadę bezwzględnej „czystości" (niezłożoności) kosztów w układzie klasy 4 „jednolitego planu kont" wynika, że księgowanie kosztów „wtórnego nakładu" na kontach tej klasy uważa autor za niewłaściwe. To zapatrywanie autora polega niewątpliwie na błędzie, albowiem niewykazanie kosztów „wtórnego nakładu" na kontach klasy 4 determinuje niewykazanie ich również i w układzie funkcjonalnym kont klasy 5, z oczywistą i niepowetowaną szkodą dla wartości tego układu i dla jego zadań kontrolno-lustracyjnych.

Nie usprawiedliwia autora fakt, że to jego zapatrywanie znajduje pokrycie w instrukcji do „jednolitego planu kont", albowiem „jednolity plan kont" jak z jednej strony jest niewątpliwie rozwiązaniem przejściowym (stanowiącym etap na drodze do rozwiązań bardziej doskonałych), tak z drugiej strony przeznaczony jest dla praktyków, a nie dla studiujących, którym książka została wszak zadedykowana.

3. Tytuł rozdziału XII „...księgowanie kosztów planowych" napełnia czytającego miłą nadzieją, że rozdział ten udostępni mu — zresztą po raz pierwszy w języku polskim — teorię tzw. „księgowości kosztów planowych". Treść rozdziału nie spełnia jednak tej nadziei nawet w najmniejszym stopniu, albowiem nie porusza w ogóle zagadnienia „księgowości kosztów planowych". A szkoda, bo rozbudowa tej treści, zgodna z jej tytułem, pozwoliłaby niewątpliwie na bardziej przekonywujące rozwiązanie takich zagadnień, jak np. zagadnienie tzw. „przestojów nienormalnych", aniżeli to, jakie znajdujemy w książce.

4. Podane w książce rozwiązania techniczne są zbyt „szkolne", a za mało życiowe. I tak np. metoda księgowania walut na kontach obustronnie dwukolumnowych, z tym, że w pierwszej kolumnie księguje się walutę obcą, a w drugiej krajową — jakkolwiek zaspokajająca — być może — potrzeby szkoły — to niemniej jest wadliwa technicznie, albowiem jak z jednej strony nie zapewnia kolumnie walut obcych kryteriów kontrolnych bilansu surowego, tak z drugiej ogranicza możliwość poprawnego zorganizowania przestrzennego karty kontowej np. dla celów kontroli saldowania (zwłaszcza w księgowości maszynowej), która to kontrola jest — jak wiadomo — jednym z podstawowych instrumentów pogotowia sprawozdawczego. Nie wiadomo dlaczego autor pominął całkowicie jedynie poprawną technicznie metodę księgowania walut obcych na dwu uzupełniających się wzajemnie kontach, z których jedno ujmuje waluty obce w ich wartości nominalnej, a drugie różnicę między wartością nominalną i wartością wyrażoną w walucie krajowej obiegowej.

Również nieżyciowe wydaje się zwalnianie kont zobowiązań i pretensji żyrowych na podstawie zawiadomień o wykupieniu weksla, bo wszak w praktyce zawiadomień takich nie ma.

Jeszcze mniej życiowe wydaje się opracowanie techniczne takich urządzeń, jak karty produkcyjne, karty pracy itp., ile że wymagają one niemal z reguły rozwiązań indywidualnych.

W swych rozwiązaniach technicznych grawituje autor wyraźnie w kierunku techniki wielokolumnowej nie tylko jeżeli chodzi o księgowanie walut obcych (jako przykład posłużyć może zastosowanie dziennika kolumnowego w postaci tzw. „arkusza rozliczeniowego kosztów" dla księgowania na kontach układu funkcjonalnego, podobne zastosowanie układu wielokolumnowego dla celów tabeli amortyzacyjnej), mimo że — jak wiadomo — technika ta nadaje się tylko dla małych przedsiębiorstw.

Na tym muszę zakończyć moją przydługą wypowiedź dyskusyjną, w której postawiłem książce kilka zarzutów. Są one wyrazem moich indywidualnych — być może nawet odosobionych zapatrywań. Sądzę, że jeżeli zarzuty te wywołają dyskusję, to książka w żadnym razie nie może na tym stracić, a może na tym jedynie zyskać jej następne wydanie, jeżeli uwzględni wyłonione na tle tej dyskusji pożyteczne sugestie.

Z PRAKTYKI · DLA PRAKTYKI

Jeszcze o otwarciu cząstkowym

Na marginesie notatki mgra F. Michonia, zamieszczonej w numerze październikowym, pragnę dorzucić garść uwag własnych na temat cząstkowego otwarcia kont.

Nie ulega wątpliwości, że stosowanie cząstkowego otwarcia kont w znacznej mierze ułatwia księgowym bieżące orientowanie się w stanie należności i zobowiązań przedsiębiorstwa.

Toteż sposób cząstkowego otwarcia kont stosuję od szeregu lat, księgowanie jednak prowizorycznego bilansu otwarcia przeprowadzam w sposób odmienny.

Prowizoryczny bilans otwarcia księguję na specjalnym koncie p. n. „Konto przejściowe bilansu otwarcia" (0991 Jednol. Planu Kont) bez stosowania dodatkowego „konta wyrównawczego", a zatem konto „0991" do czasu wprowadzenia ostatecznego bilansu otwarcia nie będzie zbilansowane.

Ostateczny bilans otwarcia księguję całkowicie na koncie „0990", „Bilans otwarcia" zaś drugostronnie, w tej części, która już została zaksięgowana prowizorycznie — na dobro lub ciężar konta „0991" (które po tym księgowaniu bilansuje się), w części zaś pozostałej na dobro lub ciężar odpowiednich kont zapasowych.

Przyjmując wartości podane w przykładzie mgra Michonia, księgowanie wg podanego wyżej sposobu przedstawia się następująco:

I. **Księgowanie częściowego bilansu otwarcia**
0991 — Konto przejściowe bilansu otwarcia

Dostawcy (część)	1.460,—	Majątek stały	1.500,—
		Kasa, banki	1.200,—
		Odbiorcy (cz.)	720,—
	1.460,—		3.420,—

drugostronnie zaś w ciężar lub na dobro odnośnych kont zapasowych.

II. **Księgowanie bilansu otwarcia (całkowitego)**
0990 — Bilans otwarcia

Dostawcy	2.200,—	Majątek stały	1.500,—
Inne zobow.	150,—	Zapasy	1.330,—
Kapitał	2.600,—	Kasa, banki	1.200,—
		Odbiorcy	920,—
	4.950,—		4.950,—

natomiast drugostronnie:

0991 — Konto przejściowe bilansu otwarcia

Majątek stały	1.500,—	Dostawcy	1.460,—
Kasa, banki	1.200,—		
Odbiorcy	720,—		
	3.420,—		1.460,—

oraz resztę sald w ciężar lub na dobro odnośnych kont zapasowych.

Uzasadnienie:

a) jeśli przy pierwszym księgowaniu na konta został wprowadzony tylko fragment bilansu otwarcia (uzgodniona część sald), konto częściowego bilansu otwarcia nie powinno być zbilansowane, a zatem odpada potrzeba otwierania „konta wyrównawczego". Odrotnie nawet, brak równowagi na koncie częściowego bilansu otwarcia winien sygnalizować księgowemu fakt, iż bilans otwarcia nie został wprowadzony całkowicie. Zbilansowanie „strony czynnej z bierną", o czym wspomina mgr F. Michoń, jest w danym wypadku księgowaniem sztucznym, bez dostatecznego uzasadnienia;

b) księgowanie całkowitego bilansu otwarcia na koncie „0990" pozwala na utrzymanie zasady zgodności bilansu zamknięcia z bilansem otwarcia (nawet na koncie), konto zaś „0991" ma charakter konta przejściowego, przyspieszającego jedynie ujawnienie na nowych kontach aktualnych sald.

Ze względów porządkowych dodaję, iż wykazanie w podanym przez mgra F. Michonia przykładzie na koncie bilansu otwarcia aktywów po stronie lewej, a pasywów po stronie prawej, może wzbudzić wątpliwości u początkujących księgowych.

S. Głowacki (Warszawa)

Prace wewnętrzne i technika ich rozliczania

Temat „prac wewnętrznych przedsiębiorstwa" jest traktowany po macoszemu. Znaczenie prac wewnętrznych dla całości kosztów jest niewątpliwie duże. W przedsiębiorstwach większych urasta ono do zagadnienia samoistnego. Tak zwanym systemem gospodarczym wykonujemy prace i remonty nawet o charakterze inwestycyjnym, które nie kontrolowane i nie ujęte za pomocą kart obiegowych czy też zleceń wewnętrznych, giną w ogólnych kosztach, powiększając koszty warsztatowe. Nie wyłączone z ogólnych kosztów dają całkiem fałszywy obraz nakładów z produkcją związanych, podnosząc sztucznie ogólny koszt własny produktu.

PAMIĘTAJ, ŻE
STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH W POLSCE
jest kontynuatorem tradycji organizacyjnych Związku Księgowych w Polsce.
Wstąp w szeregi Stowarzyszenia pisząc pod adresem:
Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
Warszawa, ul. Chmielna 34/8.
Ustawa o ochronie tytułu i zawodu nie może Cię zastać poza szeregami członków Stowarzyszenia.

W praktyce dzieje się to tak, że zamiast powierzać obcej firmie pewne roboty adaptacyjne w fabryce, wykonuje się je we własnym zakresie, przez co koszt tych robót, jako koszt złożony z robocizny, materiałów itd. wymyka się spod kontroli.

Należy tedy dążyć do uchwycenia wszystkich robót wewnętrznych na kartach obiegowych, traktując roboty te podobnie jak i zamówienia odbiorców, to znaczy każda robota wykonywana być winna za uprzednim wystawieniem zleceń.

Po ukończeniu robót odnośne karty obiegowe zbiera biuro kosztów własnych i po skalkulowaniu obciąża kosztami stanowiska kosztów, dla których praca była wykonana, na dobro

„warsztatu napraw" (prace wewnętrzne),

który składa się zwykle z elektromontera, murarza, ślusarza, szewca, ślusarza narzędziowni i stolarza.

Zasada jest, że prace wewnętrzne winny być wykonywane tylko przez brygadę do tego celu przeznaczoną, aby rozliczanie tychże kosztów nie sprawiało żadnych trudności, z drugiej zaś strony przez powierzanie prac specjalistom produkcja nie jest narażona na stratę czasu. Jeżeli prace wewnętrzne są tego rodzaju, że służą tylko konserwacji obiektów majątku stałego, wtenczas rozliczanie kosztów odbywa się jak wyżej wspomniano, jeżeli natomiast prace te mają charakter inwestycji czy też renowacji, wtenczas należy o koszty te pomniejszyć sumę kosztów produkcji, przerzucając je przez klasę 7 na konto inwestycji. W wypadku, gdy koszty prac wewnętrznych mieszczą się w kosztach klasy 4, należy przy przenoszeniu z klasy 4 na podstawie arkusza rozliczeniowego ująć tylko koszt produkcji. Saldo klasy 4 da właśnie różnicę, która przy zamknięciu rocznym pokryje się z kontem nakładów pozaoperacyjnych w klasie 7.

Przykład:

Strona Winien klasy 4 wynosi . . . zł 5.000.000,—
Inwestycja wykonana sposobem gospodarczym . . . . „ 150.000,—

W arkuszu rozliczeniowym pomniejszamy odnośne koszty klasy 4 o skalkulowany koszt w wysokości zł 150.000,—, księgując:

Winien Kl 0
ewent. „ Kl 2
Ma Gr 78 (prace wewnętrzne).

Klasę 4, grupę 48 uznajemy kwotą zł 4.850.000,—, przenosząc przez klasę 5 do klasy 7 rzeczywiste koszty produkcji. Z końcem roku konto 78 obciążymy saldem, uznając tą samą kwotą grupę 48.

Klasa 4 bilansuje się, a otrzymane w arkuszu rozliczeniowym narzuty, po wyłączeniu z kosztów nakładów nie dotyczących produkcji, są narzutami ściśle z produkcją związanymi, mającymi pełne zastosowanie do kalkulacji.

M. Szpak (Biała Krakowska)

WIKTOR OCIEPKO

KSIĘGOWOŚĆ

Wydawnictwo Trzaska, Evert & Michalski 1947, stron 175 + 2 tablice

CO PISZE PRASA ZAWODOWA O POWYŻSZEJ KSIĄŻCE

Nr 4/1948 r. Przegląd Organizacji

Książka jest zbiorem wskazówek dotyczących księgowania metodą przebitkową „Automa", powiązanych z zasadami księgowości i z całym jej procesem. Ujęcie przedmiotu praktyczne, oparte na przykładach i tematach ćwiczeń.

Nr 4/1947 r. Rachunkowość i Podatki

Pośród książek, zasługujących na wymienienie, ukazała się ostatnio książka W. Ociepki p. t. „Księgowość" — zwięzły podręcznik, kładący nacisk na nowoczesną technikę kontowań.

Nr 23/1947 r. Gospodarka Planowa

Praca omawia w sposób przystępny podstawowe zasady księgowości. Autor przedstawił wyczerpująco technikę księgowania przebitkowego z uwzględnieniem jednolitego planu kont. Na uwagę zasługuje próba popularnego przedstawienia zawiłych problemów księgowości produkcji. Książka może ułatwić młodym księgowym zdobycie potrzebnych im wiadomości fachowych.

Do nabycia we wszystkich księgarniach i w firmie „Automa" Warszawa, Hoża 48.

Na marginesie planów finansowych

Wyprowadzając w ramach planu przemysłowo-finansowego planowane fabryczne ceny rozliczeniowe na rok 1949 (wzory nry 12 i 20) napotkałem trudności, na które prawdopodobnie natknęli się i inni, opracowujący plany. Zakładając mianowicie pełne wykonanie planu produkcji należałoby:

a) w grupie 42, pensje i świadczenia pracowników umysłowych, przewidzieć dla urzędników działów, których premia uzależniona jest od wykonania, wzgl. przekroczenia planu produkcyjnego jedynie premie, przysługujące w wypadku wykonania planu w całości (100%) bez nadwyżek;
b) rozliczyć wszelkie koszty pośrednie wytwarzania w stosunku do planowanej produkcji (100%).

Tymczasem dane za okresy ubiegłe pouczają, że średnio plan wykonywany jest w 105% — 107%; wiadomo też, że złożone z pensji i premii przeciętne wynagrodzenie wspomnianych kategorii pracowników umysłowych uznawane jest za „normalne" przy 5% — 7% przekroczeniu planu.

Jakie odbicie znajduje ten stan w planie?

a) Wyprowadzone ceny rozliczeniowe są nieco za wysokie, a mianowicie o koszty pośrednie wytwarzania, które należałoby rozliczyć w stosunku do całkowitej produkcji, obejmującej nie 100%, lecz 105%—107% planu.
b) W planie kosztów i planach pochodnych nie mieszczą się te koszty bezpośrednie, jak materiały i robocizna wraz z świadczeniami (ubezpieczenia, akcja socjalna), które ponieść należy dla wyprodukowania dodatkowych 5% — 7% wyrobów, jak też i premie z świadczeniami, przysługujące pracownikom umysłowym przy przekroczeniu planu.

Nie wspominam tu o oczywiście błędnym rozwiązaniu, jakim byłoby preliminowanie w ramach nakładów

premii za przekroczenie planu, a następnie rozliczenie tych kosztów w stosunku do 100% produkcji. Wydaje się, że najprostszym wyjściem z tego dylematu jest zmiana regulaminu premiowania, przez podwyższenie zadania (za 100% przyjąć obecne 105% — 107% i przyznawanie progresywnych premii, np. począwszy od wykonania planu w 95%. Z. Fedak (Łódź)

Jeszcze o kontroli towarów w hurtowych przedsiębiorstwach handlowych

Artykuł mgra Bolesława Paździora pt. „Kontrola towarów w hurtowych przedsiębiorstwach handlowych" („Rachunkowość-Podatki" nr 7/8) mógłby nasunąć czytelnikowi fałszywe wnioski co do organizacji sprzedaży i rachunkowości w „Społem".

W rzeczywistości opisaną przez autora metodą sprzedaży i kontroli ilościowo-wartościowej towarów posługiwało się „Społem" do roku 1945.

Od tego czasu organizacja pracy w tej instytucji poczyniła bardzo duże postępy. Niektóre cytowane przez autora usterki zostały już usunięte, a ówczesne trudności znalazły od dawna właściwe rozwiązanie.

I tak np. odbiorca nie jest narażony na uciążliwą wędrówkę od działu sprzedaży do magazynu i z powrotem, gdyż wszędzie tam, gdzie na to zezwalają warunki lokalowe, działy sprzedaży mieszczą się po prostu w magazynie. Odbiorca może więc jednocześnie obejrzeć towar i złożyć zamówienie.

W innym wypadku dział sprzedaży jest zaopatrzony w pełną kolekcję próbek towarów posiadanych na składzie, a takie zagadnienie, jak podawanie wymiarów szkła taflowego, wagi sztab żelaza itp. załatwia się z magazynem telefonicznie.

Wypadki nieodebrania towaru przez odbiorcę nie mogą obecnie mieć miejsca, gdyż kasa zaopatruje faktury pieczątką: „faktura ważna tylko w dniu wystawienia."

W końcu dnia magazynier sprawdza, czy posiada wszystkie numery faktur wystawionych w danym dniu i w wypadku stwierdzenia braku zawiadamia o tym dział sprzedaży, który anuluje egzemplarz faktury przeznaczony dla księgowości.

Odbiorca zgłaszający się po odbiór towaru z faktur wystawionych w dniach poprzednich może towar otrzymać tylko po uprzednim wypisaniu nowej faktury, z datą bieżącą.

Oczywiście zajść może wypadek, że towar tymczasem został już sprzedany innemu klientowi, toteż odbiorcy dokładają wszelkich starań, aby pobrać towar w dniu wystawienia faktury.

Na towary wydawane z magazynu na własne potrzeby nie wystawia się obecnie faktur zbiorowych. Każdorazowa pisemna dyspozycja wydania na specjalnym formularzu jest dowodem rozchodowym tak dla magazynu jak i dla księgowości (kopia dyspozycji).

Wydawanie towarów dla odbiorcy bez formalnej faktury, np. z powodu nieustalenia ceny, jest obecnie prawie wykluczone. Odbiorcy sami unikają takich wypadków, a to ze względu na kontrolę przedsiębiorstw handlowych przez Komisję Specjalną, lustratorów społecznych itp., gdyż kontrole te wymagają przedkładania rachunków. Zresztą odbiór towaru bez oznaczenia ceny mijałby się obecnie z celem, gdyż przy ustalonych marżach zarobkowych brak ceny zakupu uniemożliwia wyznaczenie ceny sprzedażnej.

Poza tym trudno się również zgodzić z niektórymi dalszymi wywodami autora, np. w punkcie 3 „Uzgadnianie kartotek".

Zdanie, że równie szczegółowe rozbijanie kont ilościowo-wartościowych w księgowości, jak w magazynie, jest w wielu wypadkach zbyteczne — jest wyraźnie niesłuszne.

W wypadku prowadzenia przez księgowość kont zbiorowych na towary o różnej cenie, magazynier czy to wskutek niedbalości, czy też w porozumieniu z odbiorcą mógłby wydawać i rozchodować towar droższy w zamian fakturowanego tańszego. Uzgodnienie konta ilościowo-wartościowego (wspólnego dla kilku gatunków), wprowadzonego przez księgowość, z ilościowymi kontami magazynowymi (oddzielnymi dla każdego gatunku), różnic nie wykaże, gdyż różnicy w ogólnej ilości towarów nie będzie, mimo że będą różnice na poszczególnych gatunkach.

Błąd lub nadużycie wyjdą na jaw tylko w wypadku zbadania wyników handlowych osiągniętych na danym towarze. Z doświadczenia wiadomo, że kontrola wyników handlowych ma miejsce raz, a w najlepszym wypadku dwa razy do roku, przy okazji sporządzania bilansu.

Oczywista, że praktyczne znaczenie tak spóźnionej kontroli jest żadne lub prawie żadne.

Z tego względu należałoby przyjąć za zasadę, że konta ilościowo-towarowe w księgowości winny być prowadzone identycznie jak i konta magazynowe, tj. oddzielnie na każdy gatunek towaru. (Czy zawsze? przyp. Red.)

Pogląd autora, że rozbieżność między datą otrzymania towaru a datą wystawienia rachunku uniemożliwia bieżącą ocenę stanu finansowego, również nie wydaje mi się słuszny.

W praktyce możemy się spotkać z dwoma wariantami tego wypadku:

1. otrzymany bez rachunku towar znajduje się w całości na składzie,
2. towar otrzymany bez rachunku został częściowo lub całkowicie sprzedany.

W pierwszym wypadku wystarczy (przy ocenie stanu finansowego przedsiębiorstwa) przyjąć do bilansu towar otrzymany bez rachunku w dowolnej cenie ewidencyjnej po stronie aktywów (na r-ku Towarów), jak i po stronie pasywów (na koncie przejściowym Dostawców).

W drugim wypadku możemy przyjąć orientacyjną cenę sprzedaży. W tym ostatnim wypadku otrzymamy wynik niezupełnie dokładny, gdyż towar mógł być sprzedany np. ze stratą, lecz będzie on dostatecznie ścisły dla bieżącej oceny stanu finansowego przedsiębiorstwa.

Można jeszcze domniemywać, że trudność oceny polega na tym, iż towary przyjęte bez rachunków trafią do remanentu i bilansu, mimo że księgowość nie uznała jeszcze za nie dostawców. Zapobiegnie temu wystawianie wewnętrznych dowodów (przyjęć magazynowych) na towary przyjęte bez rachunku. Kopie tych przyjęć księgowość przechowuje oddzielnie, do czasu nadejścia rachunków, a następnie dołącza je do otrzymanych rachunków jako dowody przyjęcia towaru na skład. Teczka przyjęć magazynowych jest więc sprawdzianem, czy i jakich rachunków jeszcze nie otrzymano.

B. (Olsztyn)

ABC... KSIĘGOWEGO

Księgowanie ceny nabycia sprzedanych towarów

Zagadnienie powyższe rozważać będziemy na tle jednolitego planu kont i omówimy je poglądowo w odniesieniu do przedsiębiorstwa handlowego, a następnie rozwiniemy je szczegółowo omawiając przedsiębiorstwa przemysłowe.

Mimo że zostało ono omówione przez literaturę fachową, nasuwają się praktykowi w tej dziedzinie dość duże wątpliwości.

Jednolity plan kont redakcji przeznaczonej dla P. C. H. i P. D. T.[1]) przewiduje w klasie 3:

Grupa 35 Towary handlowe — zakupy (magazyn) po cenie zasadniczej — fabrycznej, rozbijając je wg branż.

Grupa 36 Towary handlowe — zakupy — koszty incydentalne (towarowe) w rozbiciu jak wyżej.

Grupa 37 Towary handlowe — bez faktur przeznaczone na prowizoryczne zaksięgowanie towarów po cenie przybliżonej lub symbolicznej. Po otrzymaniu faktury nastąpi wyksięgowanie z tego konta i obciążenie właściwych kont w grupie 35 i 36.

Klasa 3 ma właściwie podwójny charakter, bo kumulując wszystkie zakupy i koszty z nimi związane ma za zadanie wykazać z końcem okresu (miesięcznego, kwartalnego lub rocznego) stan, utrwalany bilansem majątkowym. Reszta, a więc towary, które tymczasem zostały sprzedane, musi zostać przeksięgowana na konto wynikowe, aby dostać się kolejno na bilans wynikowy jako nakład.

Kontem tym według powyższego planu jest:

K 95 Koszt własny[2]) sprzedanych towarów, powiązany z ....

95 Sprzedaż towarów handlowych.

W związku z powyższym przeniesieniem powstaje jednak pytanie, co zrobić z kosztami zebranymi w grupie 36? Jeśli pozostaną one bez zmian, zostaną w całości aktywizowane z końcem okresu rachunkowego, chociaż część z nich dotyczy towarów sprzedanych. Koszty te w myśl instrukcji muszą być przeniesione w odpowiednim stosunku do grupy K 95, zwiększając koszt sprzedanych towarów. Księgowanie na powyższych kontach objaśni przykład zamieszczony niżej, ujęty dla uproszczenia w pozycjach sumarycznych (stany z końca okresów):

35 Towary handlowe	
10.000.000,—	

36 Koszty towarowe	
35.000,—	

95 Sprzedaż towarów handl.	
	8.000.000,—

Zaksięgować dodatkowo poniższą fakturę:

należność za towar	800.000,—
koszty opakowania	2.000,—
	802.000,—
R. T. P. D. (dodatek przy zakupie)	802,—
Ogólna suma faktury	802.802,—

Stan kont po zaksięgowaniu faktury:

35 Towary handlowe	
10.000.000,— 800.000,—[3])	

36 Koszty towarowe	
35.000,— 2.802,—	

95 Sprzedaż towarów handl.	
	8.000.000,—

Koszt własny fakturowy sprzedanych towarów wynosi: 5.800.000,—.

Sporządzony na koniec okresu remanent opiewa na: 4.998.500,—.

Stan kont po zaksięgowaniu powyższych danych:

35 Towary handlowe	
10.800.000,—	1.500,— 5.800.000,—

36 Koszty towarowe	
37.802,—	20.302,—

95 Sprzedaż towarów handl.	
	8.000.000,—

2032 Różnice inwentaryzacyjne	
1.500,—	

K95 Koszt zakupu sprzedanych towarów	
5.800.000,— 20.302,—	

Koszty towarowe zostały podzielone w stosunku pozostałego remanentu do kosztu fakturowego sprzedanych towarów, tzn.:

4.998.500,— : 5.800.000,— po zaokrągleniu 50 : 58

37.802,— : 108 = 350

Koszty ciążące na remanencie

50 × 350 = 17.500,—

Koszty ciążące na tow. sprzed.

58 × 350 = 20.302,— (zaokrąglone)

37.802,—

Grupy: 35 i 36 zostaną zamknięte bilansem majątkowym.

Grupy: 95, K 95 i 20 zostaną zamknięte bilansem wyników.

Wycena towarów sprzedanych, o ile cena ich była jednolita podczas całego okresu rachunkowego, nie przedstawiała żadnych trudności. Przy cenach wahających się wycena ta jest trudniejsza. Zagadnienie to omówimy obszerniej w następnym artykule. (d. c. n.)

[1]) J. Aseńko, Warszawa 1948.

[2]) Określenie niesłuszne, gdyż według ogólnie przyjętych schematów kalkulacyjnych cena fakturowa zwiększona o koszty nabycia towaru nazywa się kosztem zakupu towaru.

[3]) Powyższe księgowania odbędą się w księgowości finansowej. W rachubie towarowej należy ograniczyć się do księgowania samej ceny fakturowej z pominięciem kosztów incydentalnych. Porównywać więc można konta grupy 35 i księgowości towarowej. Zupełne wyeliminowanie z rachuby towarowej kosztów ubocznych przyczynia się znacznie do usprawnienia pracy i uniknięcia żmudnego nieraz ich rozliczania.

W. Nowaczek (Gdynia)

KAZIMIERZ SOWA

Kto więcej umie, ten lepiej żyje

Zawód księgowego wymaga ciągłego kształcenia się. Wymóg ten, właściwy wielu zawodom, występuje w zawodzie księgowego jako podstawowy i bodaj najsilniejszy. Dobry księgowy musi znać nie tylko dogmaty księgowości i posiadać odpowiednią rutynę techniczną, ale musi on również posiadać szerokie horyzonty ekonomiczne i panować nad wszystkimi ich zmianami. Nie można sobie wyobrazić pełnowartościowego księgowego, który nie zdawałby sobie sprawy z aktualnego oblicza strukturalnego życia gospodarczego, jego tendencji rozwojowych i jego wszystkich norm prawnych. By temu niełatwemu zadaniu sprostać, trzeba stale poświęcać dużo czasu zagadnieniu samokształcenia. Ani duże obciążenie pracą, ani zmęczenie nie tłumaczą bezczynności i bierności księgowego, konsumowania kiedyś nabytych wiadomości i umiejętności. Trzeba tak ułożyć sobie rozkład życia i pracy, aby zawsze mieścił się w nim kącik na lekturę czasopism oraz książek fachowych. Trzeba w konsekwencji tak ułożyć sobie budżet, aby znalazły się w nim pieniądze na opłatę prenumeraty, zakup, względnie wypożyczanie książek. Najlepiej posiadać małą, choćby podręczną biblioteczkę fachową, stale uzupełnianą wartościowszymi, nowymi pozycjami bibliograficznymi.

Księgowy nie może zapominać o tym, iż jego osobiste doświadczenie jest wprawdzie czynnikiem niezmiernie cennym, ale zawsze ograniczonym. Należy tedy sięgać po doświadczenia cudze — zawarte w czasopismach i książkach fachowych.

W każdym działaniu i postępowaniu niezbędna jest planowość. Trzeba tedy ustalić jasno, w jakim kierunku ma pójść samokształcenie. Rozproszkowanie sił dla samokształcenia mobilizowanych jest tak samo szkodliwe, jak zbyt ciasne określenie zasięgu zainteresowań. Spotyka się np. księgowych, którzy sądzą, iż np. księgowość maszynowa leży całkowicie poza zasięgiem ich zainteresowań, bo i tak maszyn dostać nie można. Stanowisko — zgoła błędne, gdyż żyjemy w epoce racjonalizacji, w której po ustaniu trudności charakterystycznych dla wszystkich okresów powojennych, przyjdzie kolej na udoskonalenia techniczne maszynerii biurowej, znajdą się pieniądze na zakup i źródła zakupu maszyn do kontowań.

Błędem jest również sądzić, iż książka fachowa może poinformować o wszystkich szczegółach, które czytelnika w danym momencie interesują. Nie należy również sądzić, iż konkretna, powszechnie znana książka zawiera wszystko z dziedziny, której dotyczy. **Książka fachowa ma przede wszystkim za zadanie doskonalić sposób myślenia fachowego,** który dopiero umożliwi rozwiązanie wszystkich problemów szczególnych, jakie niesie ze sobą praktyka dnia codziennego. Stąd książka fachowa musi być czytana w skupieniu, starannie, z przerwami na przemyślenie poszczególnych odcinków, w przeciwnym bowiem razie nie przyniesie trwałych korzyści.

Szerokość horyzontów myślowych księgowego zależy w dużej mierze od tego, czy posługuje się wyłącznie literaturą fachową ojczystą, czy też, znając języki, może sięgnąć także i po literaturę obcą. Sytuacja księgowego, który zna języki obce, jest w samokształceniu dużo lepsza, gdyż może on sięgnąć po większy wachlarz książek fachowych, pośród których znajdzie niejedną cenną pozycję. Polska powojenna literatura fachowa jest dużo obfitsza niż przedwojenna. Znajduje się w niej szereg pozycji naprawdę wartościowych z punktu widzenia teoretycznego, dydaktycznego i praktycznego. Ale to wszystko mało. Pewne zagadnienia szczegółowe nie są w niej dostatecznie jasno i praktycznie naświetlone. Trzeba tedy sięgnąć po literaturę obcą, o której informuje nasze czasopismo w stałej rubryce „Okruchy bibliograficzne". Wystarczy napisać do wydawcy, zażądać rachunku prowizorycznego, dołączyć do wniosku dewizowego składanego w którymkolwiek banku dewizowym, a Komisja Dewizowa wyda zezwolenie na przekaz, po którego uskutecznieniu — książka przyjdzie bez żadnych trudności.

Biblioteki posiadają wprawdzie również książki fachowe, ale najczęściej w nie wystarczającej ilości egzemplarzy oraz nie nadążają niestety za ruchem wydawniczym w kraju i za granicą. Najlepiej więc mieć książkę własną, która odgrywa taką samą rolę w życiu księgowego, jak majątek inwestycyjny w życiu przedsiębiorstwa przemysłowego.

Czasopisma fachowe, jak np. czasopismo „Rachunkowość — Podatki", muszą być również stałą strawą duchową księgowego, ale same, bez książek fachowych, wszystkiego nie dadzą. Mają tylko to do siebie, iż czyta się je łatwiej niż książki fachowe, gdyż operują rozważaniami krótszymi, łatwiejszymi do przyswojenia.

Zwracają one uwagę na pewne nowe zagadnienia i problemy, szkicują je po to, by uważny czytelnik wyszukał sobie potem odpowiednie książki, które umożliwią mu pogłębienie tych zagadnień. Baczyć należy przy tym, aby **zaczynać od książki łatwiejszej i mniejszej, by potem przejść do prac większych i trudniejszych.** Gdy się ma do wyboru parę książek, dobrze jest zeorać najpierw opinię i uwagi ludzi, którzy książki te już znają, a jeśli nie jest to możliwe, książki te przed rozpoczęciem lektury — uważnie przeglądnąć.

Samo czytanie winno się odbywać wolno, przy pełnej koncentracji umysłowej. Trzeba przy tym uważać na to, aby nie czytać bez zrozumienia. Z drugiej strony jednak nie można się zniechęcać, jeśli zrozumienie zagadnienia przychodzi zrazu z trudnością.

Nie wolno się sugerować, iż jest się za mało inteligentnym, albo iż autor pisze zbyt „naukowo" lub „teoretycznie". W takiej sytuacji należy poszczególne partie książki przeczytać parokrotnie, wrócić do nich po pewnej przerwie, ale w żadnym wypadku nie wolno iść dalej tak długo, jak długo którykolwiek z fragmentów nie jest całkowicie przyswojony.

Lekturę wtórną literatury fachowej (wracanie do książek już przeczytanych) **ułatwia posługiwanie się kolorowym, względnie zwykłym ołówkiem, przy lekturze pierwotnej. Podkreślenia** ważniejszych miejsc oraz uwagi na marginesie posiadają dużą przydatność praktyczną, ale **mogą być czynione tylko na książce własnej. Z książek obcych wolno robić tylko wyciągi (wypisy).**

Czytać należy nie za dużo, ale gruntownie, ze zrozumieniem i utrwaleniem istoty zagadnienia, a odrzuceniem szczegółów. Przy czytaniu trzeba zwrócić uwagę na źródła, na które się czasopismo, względnie książka powołuje. Źródła te dobrze jest również poznać.

Dla orientacji własnej trzeba zaprowadzić dziennik lektury, wpisując w nim tytuły oraz autorów książek, względnie artykułów przeczytanych, wraz z własnymi uwagami i myślami.

Wystarczy tylko 30 minut dziennie poświęcić konsekwentnie na lekturę, a niewielki ten trud da po paru latach piękne i nieocenione rezultaty. Spróbuj, a przekonasz się, że mam rację!

Kazimierz Sowa

NOWOŚCI Z KRAJU I ZAGRANICY

Z KRAJU

1. Dochody i wydatki budżetowe Państwa w pierwszym półroczu br.

(PAG - 14. 10.). W pierwszym półroczu br. ogólne dochody budżetowe Państwa wyniosły 156.677 mln. zł. Podatki bezpośrednie w tymże okresie przyniosły 79.720 mln. zł, podatki pośrednie — 2.875 mln. zł, monopole — 33.864 mln. zł. Wydatki budżetowe Państwa wyniosły w okresie pierwszych 6 miesięcy ogółem 132.775 mln. zł, w tym na zaopatrzenie ludności 33.183 mln. zł. Wydatki majątkowe wyniosły 22.259 mln. zł, w tym dotacje na Państwowy Plan Inwestycyjny — 19.009 mln. zł. Najwyższą kwotę wpływu z podatków bezpośrednich zanotowano w maju — 15.021 mln. zł, najniższą w styczniu — 11.458 mln. zł. Wpływy z monopoli były najwyższe w styczniu — 6.963 mln. zł, najniższe w czerwcu — 4.258 mln. zł. Wydatki bieżące osiągnęły najwyższy stan w kwietniu — 22.146 mln. zł, najniższy w lutym — 12.624 mln. zł. Na zaopatrzenie ludności najwięcej wydatkowano w kwietniu — 7.479 mln. zł, najmniej w styczniu — 3.607 mln. zł.

2. Przepisy o kontroli wewnętrznej.

Pod tym tytułem wydało drukiem Ministerstwo Przemysłu i Handlu zbiór nowych zarządzeń z czerwca 1948, dotyczących kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu. Książka o objętości 173 stron zawiera teksty następujących zarządzeń:

1. zarządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 4 czerwca 1948, wydanego w porozumieniu z Dyrektorem Biura Kontroli przy Radzie Państwa w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli wewnętrznej w Ministerstwie Przemysłu i Handlu i urzędach, instytucjach oraz przedsiębiorstwach podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu;
2. zarządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 30 czerwca 1948 r. w sprawie organizacji Departamentu Kontroli;
3. zarządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 30 czerwca 1948 r. w sprawie instrukcji o wykonywaniu kontroli przez organa kontroli wewnętrznej Ministerstwa Przemysłu i Handlu;
4. instrukcji o wykonywaniu kontroli przez organa kontroli wewnętrznej Ministerstwa Przemysłu i Handlu, a ponadto wzory formularzy. Instrukcja jest b. szczegółowa i składa się z 132 paragrafów.

Zbiór poprzedza słowo wstępne wicemin. E. Szyra.

„Przepisy o kontroli wewnętrznej" rozesłało Ministerstwo Przemysłu i Handlu podległym jednostkom centralnym i nie znajdują się w sprzedaży księgarskiej.

Nadmienić należy, że objęte zbiorem zarządzenie Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 4 czerwca 1948 r. było omówione w nrze 4 „Ustawodawstwa Gopodarczego". Omówieniem instrukcji kontrolnej zajmiemy się oddzielnie.

3. Cenna maszyna do kontowań wraca do Polski.

Szwajcarska firma „Powers" w Bernie dostała polecenie szwajcarskiego sądu najwyższego na zwrot Polsce maszyny amerykańskiej, tzw. tabulatora, wartości ok. 50 tys. dol. Tabulator wywieziony został przez okupanta z Pocztowej Izby Kontroli Rachunkowej w Bydgoszczy, następnie sprzedany do Szwajcarii.

Wyrok sądu szwajcarskiego jest ważny z tego względu, że stanowi precedens w innych tego rodzaju sprawach przed sądami zagranicznymi krajów, w któ-

rych do dziś znajduje się wiele wywiezionego z Polski mienia.

4. Z odcinka rachunkowości rolnej.

1. z dniem 1. 11. br. został uruchomiony 8-miesięczny Kurs Rachunkowości Rolnej w Słupsku. Uczestnikami są inwalidzi wojenni. Kurs organizuje Ministerstwo Pracy i Opieki Społecznej z tym, że nadzór nad przedmiotami fachowymi sprawuje Zarząd Centralny P. N. Z.
2. Departament Oświaty Rolniczej organizuje w bieżącym roku trzy nowe typy liceów. Będą to m. in. licea rachunkowości rolniczej:
   a) Czteroletnie Liceum Rach. Roln. Kielce-Wacyń, poczta Radom,
   b) Szczecin — Starogard,
   c) Dwuletnie Liceum I stopnia (dla dorosłych) Katowice — Komorowo, poczta Koźle, stacja Pokrzywnica.

5. Kto może być rewidentem spółdzielczym?

Naczelna Rada Spółdzielcza uchwaliła zasady nadawania uprawnień rewizyjnych i kwalifikowania rewidentów spółdzielczych.

Określono, że rewidentem może być obywatel o nieskazitelnej przeszłości, wykazujący pozytywny stosunek do ustroju demokracji ludowej. Musi on wykazać znajomość zasad prawnych i form pracy spółdzielczej, jak również zasad gospodarki uspołecznionej oraz posiadać gruntowną znajomość rachunkowości. Wymagane jest przygotowanie teoretyczne, co najmniej półroczna praktyka w spółdzielni oraz półroczna praktyka w wydziale rewizyjnym Centralnego Związku Spółdzielczego, względnie dowolnej centrali spółdzielczej.

Kandydat na rewidenta zdaje przed komisją CZS egzamin zawodowy, obejmujący oprócz przedmiotów fachowych, prawnych i z dziedziny rachunkowości, również takie zagadnienia, jak zasady gospodarki uspołecznionej, wiadomości o Polsce współczesnej i planowanie gospodarcze.

Rozróżnia się 2 kategorie rewidentów: jedni otrzymują uprawnienia rewidenckie na wniosek centrali spółdzielczej i są upoważnieni do przeprowadzania rewizji spółdzielni zrzeszonych w tej centrali. Druga grupa, to rewidenci, otrzymujący uprawnienia na wniosek wydziału rewizyjnego CZS, upoważniające do rewizji central spółdzielni i central spółdzielczo-państwowych oraz do superrewizji spółdzielni.

W zależności od stopnia przygotowania fachowego i doświadczenia zawodowego rewidenta, przyznawane są stopnie służbowe: młodszego rewidenta, rewidenta i starszego rewidenta.

UWAGA KSIĘGOWI!

Wł. Baliński — Mgr A. Bildziukiewicz — Mgr Bronisław Blass — F. Borkowski — E. P. Ehrlich — Dr A. Feder — W. Filipowicz — R. Firla — Dr J. Jarosz — Mgr T. Karbowiak — Dr M. Kijas — M. Kmietek — Dr T. Lulek — Mgr A. Majewski — Mgr J. Rakowski — J. Setkowicz — Mgr Kazimierz Sowa — Dr J. Trzcieniecki — Dr K. Zagajewski

PORADNIK KSIĘGOWEGO

Objętość 400 stron. Cena księgarska zł 740,—. Cena w prenumeracie (do dnia 2. XII. 1948) i dla członków Stowarzyszenia Księgowych w Polsce wynosi zł 555,—. Po wpłaceniu należności do PKO na konto III-1315 „Instytut Wiedzy" w Gliwicach, odbiorca otrzymuje egzemplarz bez kosztów porta (zamówienie na odcinku blankietu nadawczego). Adres: „Instytut Wiedzy", Gliwice, Grodowa 5.

Z ZAGRANICY

Z. S. R. R.

N. Iwanow — pisze w „Buchgaltierskij Uczot" na temat **„Udoskonalić kalkulację kosztów własnych"**.

Jako asumpt do zajęcia się tym problemem posłużyło autorowi stwierdzenie Najwyższego Sowietu Z. S. R. R., że w większości przedsiębiorstw nie wykonano planowanych kosztów własnych, na co w znacznym stopniu wpłynęła niezadawalająca w tych przedsiębiorstwach organizacja kalkulacji kosztów własnych i kontroli kosztów produkcji.

Uwagi podane przez Iwanowa posiadają duże znaczenie również i dla naszego życia gospodarczego z tego powodu, że i u nas w związku z gospodarką planową podobne trudności się wyłaniają.

Jeśli chodzi o pracę przedsiębiorstwa w Z. S. R. R. to opiera się ona na kosztach normatywnych, zatwierdzanych przez państwo. Przedsiębiorstwo otrzymując do wykonania pewien plan produkcyjny zostaje równocześnie związane w swej pracy planowanymi kosztami produkcyjnymi. Wysokość procentowego udziału w zysku, z przeznaczeniem na premię dla pracowników za przekroczenie miesięcznych planów wytwórczych, zależy od stopnia przestrzegania przez przedsiębiorstwo przepisów odnośnie do kosztów własnych, co do ich systematycznego obniżania. Kładzie się więc silny nacisk na punktualne i szczegółowe sporządzanie rozrachunków kosztów, z tym zaś ściśle związana jest prawidłowa organizacja rachunkowości kosztów produkcji.

Na organizację rachunkowości poważny wpływ wywierają instrukcje opracowywane przez odpowiednie organizacje nadrzędne i ministerstwa. Iwanow słusznie zauważa, że w instrukcjach tych nie zawsze zostają uwzględnione specyficzne różnice, które występują w poszczególnych gałęziach życia gospodarczego. Poza tym nieprawidłowa interpretacja w przedsiębiorstwach prowadzi do otrzymania nieprawdziwego obrazu działalności tych przedsiębiorstw.

I tak jako charakterystyczny przykład podaje autor instrukcję odnoszącą się do rozdziału kosztów między produkcję wyrobów wykończonych i nie wykończonych. Według tej instrukcji różnice ujawnione pomiędzy sumami rachunkowości produkcyjnej a obowiązującymi kosztami normatywnymi powinny być w całości zaliczone do kosztu wytworzenia produktów gotowych, podczas gdy pozostałe produkty nie wykończone winno się wykazać według kosztu normatywnego.

Instrukcja ta, prawidłowa dla zakładów o produkcji seryjnej, wzgl. masowej, które wykazują pewną stałość co do rozmiarów wielkości wyrobów gotowych i półgotowych, nie może być stosowana w zakładach o produkcji drobnoseryjnej i zleceniowej oraz w tych, w których występują silne wahania miesięczne wielkości produkcji gotowej i nie wykończonej.

Jako przykłady szablonowości przy wydawaniu instrukcji bez należytego sprecyzowania warunków, w ja-

kich mogą one być stosowane, podaje autor następujące przykłady:

1. W zakładzie budowy maszyn, prowadzącym drobnoseryjną produkcję, wydatki faktyczne na jedną z serii wyniosły około 1 mln. rb., przy planowanym koszcie własnym wyrobu 500 tys. rb. Odchylenie wyniosło więc 100% planowanego kosztu własnego. Z serii wykończona została w okresie sprawozdawczym tylko jedna jednostka. Rachunkowość zakładu oceniła wydatki na produkcję 9 jednostek nie zakończonych według planowanego kosztu własnego, tj. na sumę około 450 tys. rb., a różnicą 550 tys. rb. obciążyła jednostkę wykończoną. Koszt własny sprawozdawczy wyniósł więc 11 razy więcej od planowanego, co w rzeczywistości jednak nie miało miejsca.
2. W innym przedsiębiorstwie nakłady na nie wykończony produkt znacznie przewyższały sumę planowanych kosztów. Przy sporządzaniu rocznego sprawozdania obciążono sumą przekroczenia kosztów koszty własne wyrobów gotowych zupełnie innego typu, tłumacząc to „oczyszczeniem bilansu z sum nierealnych".
3. W pewnym przedsiębiorstwie w przeciągu kilku miesięcy plan produkcyjny nie był wykonywany, a poza tym nastąpiły znaczne przekroczenia wydatków tak, że faktyczne nakłady znacznie przewyższały normę kosztów produkcji nie zakończonej. Przedsiębiorstwo to po zinwentaryzowaniu produkcji nie zakończonej, oceniło ją według obowiązujących norm, a różnicę w wysokości ok. 30 mln. rb. przerzuciło na koszt własny ubiegłego okresu, jako niedobór. W ten sposób uniknęło ono konieczności wykazywania niewykonania planu kosztów własnych, co znów pociągnęłoby za sobą niemożność otrzymania premii.

Stwierdzając, że niezadawalający jest poziom sprawozdań dotyczących kalkulacji kosztu własnego, jako jedną z przyczyn tego stanu wysuwa autor zarzut nieuwzględniania wyników, jakie otrzymuje się przy inwentaryzacji produkcji nie zakończonej, wzgl. zarzut, że inwentaryzacja ta ograniczona zostaje jedynie do podsumowania produktów w naturze i wykazania braków ilościowych lub nadmiarów w obrachunku operacyjnym. Tymczasem inwentaryzacja nie zakończonej produkcji powinna nie tylko zawierać sprawdzenie ilości dóbr znajdujących się w produkcji, lecz również winna ustalić prawidłowość łącznej sumy nakładów obciążających rachunek produkcji oraz uzasadnić rozbicie ich na poszczególne warsztaty, wyroby, zamówienia. Ta najważniejsza z punktu widzenia rachunkowego praca nie była wykonywana, skutkiem czego w analitycznej rachunkowości produkcji na kontach odpowiednich serii i zamówień pozostawały nie zestornowane i nie uregulowane różnego rodzaju podwójne opłaty, dopisy, nie uwzględnione manka oraz błędne księgowania wydatków, spowodowane różnymi przyczynami. W ten sposób konto „Produkcji" pomimo przeprowadzenia inwentaryzacji pozostawało nie skorygowane.

Niektóre przedsiębiorstwa nie przeprowadzały w ogóle miesięcznej inwentaryzacji nie zakończonej produkcji, skutkiem czego powstające w ciągu roku manka i braki ujawniane zostawały dopiero w inwentarzu rocznym i były spisywane na koszty własne tylko w czwartym kwartale.

Ujawnione w rachunkowości odchylenia od kosztów normalnych zostają spisane prawie we wszystkich wypadkach na koszty własne produktów gotowych. Otóż praktyka ta nie napotyka na żaden sprzeciw, gdy chodzi o wytwórczość, która w ciągu roku wykazuje równomierność i stałą pozostałość nie zakończonej produkcji. Przy produkcji indywidualnej i drobnoseryjnej, w której dynamika gotowej i nie wykończonej produkcji wykazuje ostre wahania miesięczne, powinno się wlączać odpowiednią część odchyleń od norm do kosztów produkcji nie zakończonej. W ten sposób produkcja nie zakończona zostanie wykazana nie według wartości normatywnej, lecz według faktycznych nakładów.

Dla zapewnienia wykonania planu w zakresie kosztów własnych konieczne jest również wzmocnienie wszechstronnej kontroli wydatków na produkcję. Kontrola ta w znacznym stopniu zależy od organizacji rachunkowości w przedsiębiorstwie i księgowi powinni ją przeprowadzać. W tych przedsiębiorstwach, w których stosuje się metodę normatywnej rachunkowości produkcji, kontrola wydatków jest ułatwiona, albowiem wystarczy porównanie rezultatów efektywnych z normami. W tych zaś, w których stosuje się metodę rachunkowości produkcji według zamówień, sprawa organizacji kontroli jest bardziej skomplikowana, jednak i tutaj powinna i musi ona oprzeć się na kontroli wstępnej i końcowej wysokości wydatków na produkcję.

Udoskonalenie kalkulacji kosztów własnych winno więc pójść w kierunku właściwej wyceny i sporządzania miesięcznego inwentarza rozpoczętej produkcji. Uwzględnienie tych postulatów umożliwi wykorzystanie kalkulacji jako czynnego narzędzia obniżenia kosztów wytwarzania oraz wykonania planu w zakresie kosztów własnych.

W tym kierunku również poszło rozporządzenie Ministerstwa Finansów w Z. S. R. R., które poleciło:

1. sporządzać miesięczne inwentarze nie zakończonej produkcji i remanentów surowców w przechodnich magazynach warsztatowych,
2. okresowo 2 — 3 razy do roku inwentaryzować najbardziej kurantowe i deficytowe materiały, przechowywane w ogólnych magazynach fabrycznych,
3. ujawnione niedobory i braki powinny obciążać koszt własny odpowiedniego miesiąca,
4. koszty danego miesiąca powinno się również obciążać rozliczonymi nakładami, jak np. amortyzacją, urlopami itp.

Te wszystkie środki mają umożliwić otrzymanie realnych bilansów i wskaźników kosztów własnych nie tylko przy zestawianiu sprawozdania rocznego, lecz również i w ciągu roku. (oprac. **C. Głowaczewski**)

Nowy instytut w Moskwie

W Moskwie w dniu 1 września został otwarty Instytut Transportowo-Ekonomiczny, podległy Ministerstwu Komunikacji. Instytut ten posiada trzy wydziały: planowo-ekonomiczny, kształcący w zakresie ekonomii komunikacji kolejowej, handlowy, który będzie przygotowywał fachowców dla pracy handlowej na kolejach oraz wydział finansowy, kształcący finansistów, ekonomistów — statystyków i kierowników sprawozdawczości rachunkowej. W roku bieżącym do Insty-

tutu przyjęto 300 słuchaczy. Czas trwania studiów — 5 lat.

Czechosłowacja

Jednolite zasady kalkulacji i planowania w Czechosłowacji.

Przejście powojennej Czechosłowacji z gospodarki liberalnej na gospodarkę planową przyniosło z sobą konieczność dokonania szeregu reform w zakresie życia gospodarczego. Jedną z pierwszych reform była ustawa o normalizacji rachunkowości, uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe dnia 16. 5. 1946 r. W brzmieniu tej ustawy rachunkowość obejmuje nie tylko księgowość, lecz również kalkulację, statystykę i planowanie, które obok księgowości są głównymi źródłami poznawania i śledzenia rozwoju przedsiębiorstw.

Ażeby móc w sposób dokładny oceniać i porównywać zjawiska zachodzące w różnych przedsiębiorstwach, należy oprócz normalizacji samej księgowości znormalizować również zasady postępowania przy zestawianiu kalkulacji, budżetów i statystyk. Ustalenie jednolitych wzorów kalkulacyjnych i budżetowych dla wszystkich przedsiębiorstw na terenie całego państwa umożliwia czynnikom planowania gospodarczego zebranie materiału do dalszego planowania i zorientowanie się w całokształcie gospodarki przedsiębiorstw.

W myśl powyższych zasad wydał rząd Czechosłowacji dnia 29 czerwca br. rozporządzenie, wprowadzające w życie jednolite zasady kalkulacji. Rozporządzenie to zawiera tylko główne wytyczne, pozostawiając opracowanie szczegółowych instrukcji i objaśnień Generalnemu Sekretariatowi Rady Gospodarczej.

Według powyższego rozporządzenia kalkulacja ma za zadanie ustalić:

a) koszty i przychody związane ze świadczeniami przedsiębiorstwa na jednostkę kalkulacji,

b) wartość nabycia jednostki kalkulacyjnej przy świadczeniach otrzymywanych.

Kalkulacja ma być przeprowadzona w ten sposób, aby:

a) dostarczała materiału dla podniesienia gospodarności przedsiębiorstwa i kontroli,

b) była podstawą do tworzenia i kontroli cen,

c) dawała wytyczne dla ogólnopaństwowego planowania gospodarczego i

d) dla reszty działów rachunkowości.

Świadczeniami przedsiębiorstwa nazywa powyższe rozporządzenie wszystko to, co przedsiębiorstwo wytwarza, sprzedaje lub dostarcza, pod pojęciem zaś świadczeń otrzymywanych rozumie wszystko to, co przedsiębiorstwo przyjmuje z zewnątrz.

Organizacja kalkulacji.

Jednostkami kalkulacyjnymi w kalkulacji wstępnej i wynikowej są świadczenia przedsiębiorstwa ograniczone czasowo, ilościowo lub w inny sposób. Szczegółowe instrukcje, które zostaną opracowane przez Generalny Sekretariat Rady Gospodarczej, mogą wymagać, aby koszty przypadające na jednostkę kalkulacji obliczano i wyrażano w jednostkach, np. w sztukach, kg, m lub roboczogodzinach itd.

Przy kalkulacji kosztów należy wychodzić od rzeczowo i czasowo rozgraniczonych nakładów (wg księgowości lub budżetu). Należy je doliczać do jednostki kalkulacji w takim stosunku, jaki rzeczywiście między jednostką kalkulacyjną a nakładem zachodzi.

Szczegółowe instrukcje ustalą:

a) jakich należy użyć sposobów dla doliczania nakładów do jednostki kalkulacyjnej i

b) z którego okresu należy brać dane do kalkulacji.

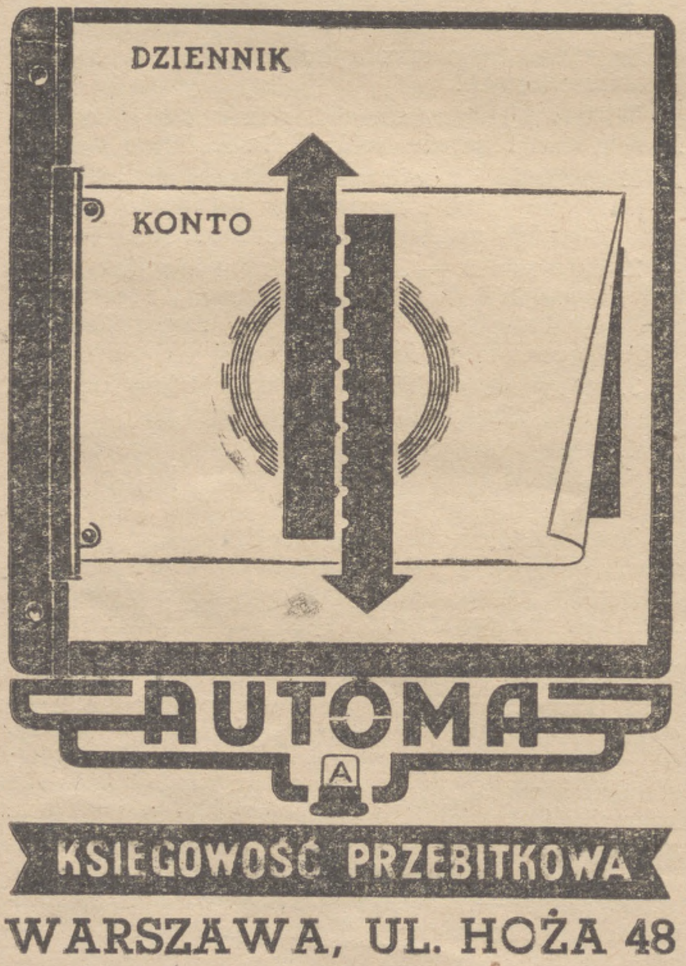
Wstępna kalkulacja kosztów służy do uchwycenia przewidywanych kosztów, na jednostkę kalkulacji. Koszty te muszą być prawdopodobne i uzasadnione. Powinny wynikać z księgowości lub innych dziedzin rachunkowości.

Kalkulacja wynikowa kosztów ustala i podaje powstałe już rzeczywiste koszty na jednostkę kalkulacji, wynikające z księgowości lub innych dziedzin rachunkowości.

Generalny Sekretariat Rady Gospodarczej opracuje wzorce, którymi należy się posługiwać przy zestawianiu kalkulacji kosztów. Wzorce te będą ułożone w ten sposób, aby umożliwiły tak formalne, jak i rzeczowe porównanie kalkulacji wstępnej i wynikowej kosztów, dotyczących tej samej jednostki kalkulacyjnej.

Kalkulacja przychodów opiera się na tych samych zasadach, na których opiera się kalkulacja kosztów.

Zapisów kalkulacyjnych należy dokonywać atramentem, przy pomocy maszyny lub innymi środkami, zaręczającymi trwałość zapisów. Zapisy te muszą być czytelne, łatwe do zrozumienia i kontroli. Nie wolno ich



stenografować, przekreślać i wpisywać nowych danych nad pierwotnym brzmieniem.

Arkusz kalkulacyjny powinien zawierać w nagłówku co najmniej:

a) oznaczenie przedsiębiorstwa lub firmy,
b) dane, określające jednostkę kalkulacyjną (jej opis, oznaczenie),
c) dane, warunkujące wysokość kosztów, przychodów lub wysokość wartości nabycia (ilość, czas, cena jednostkowa itd.), o ile wartości te nie są podane w załącznikach; dalej powinna się tam znajdować odnośna suma pieniężna,
d) podpis osoby odpowiedzialnej za zgodność kalkulacji z rzeczywistością i datę ukończenia kalkulacji.

W pewnych wypadkach szczegółowe instrukcje mogą narzucić również obowiązek prowadzenia ewidencji arkuszów kalkulacyjnych.

Załączniki kalkulacyjne muszą zawierać oprócz właściwej treści:

a) datę wystawienia, w niektórych wypadkach również okres czasu, do którego dany załącznik się odnosi,
b) podpis osoby odpowiedzialnej za zgodność załącznika z rzeczywistością. Załączników nie wolno również wypełniać stenogramem, nie wolno przekreślać i wykreślać danych.

Arkusze kalkulacyjne należy przechowywać przez lat 5, a załączniki przez 3 lata od końca roku gospodarczego, w którym kalkulacja została ukończona.

Sekretariat Generalny Rady Gospodarczej ogłosi, kiedy dla poszczególnych kategorii przedsiębiorstw powstanie obowiązek stosowania się do powyższego rozporządzenia i określi równocześnie rozmiary tego obowiązku.

Dalsze rozporządzenie, wydane 26. VII. br., wprowadza w życie przepisy co do zestawiania budżetów w przedsiębiorstwach. Rozporządzenie to nakazuje zestawianie planów działalności i ich porównywanie z rzeczywistym przebiegiem.

Budżet przedsiębiorstwa ma stanowić podstawę dla:

a) jednolitego planu gospodarczego,
b) podniesienia gospodarności przedsiębiorstwa i kontroli,
c) reszty działów rachunkowości.

Budżet musi się znajdować w takim stosunku do reszty działów rachunkowości, ażeby wzajemne porównywanie i sprawdzanie było możliwe.

Budżet należy ustalać pod kątem widzenia prawdopodobnych i osiągalnych wyników w okresie, którego budżet ten dotyczy. Należy go układać przede wszystkim wg zadań, które przedsiębiorstwo ma spełnić w ramach realizacji planu gospodarczego na dany okres. O ile plan ten i zadania ulegną znacznym zmianom, należy zmienić również budżet w ten sposób, że dokonuje się zupełnie nowych zapisów lub zmienia się tylko zapisy, dotyczące zmienionych stosunków. Tutaj Generalny Sekretariat Rady Gospodarczej może ustalić, w jakich wypadkach i w jakim zakresie należy dokonać tych zmian.

Budżet ustala się tylko wartościowo (w jednostkach pieniężnych). Instrukcje mogą jednak wymagać, aby niektóre pozycje były wykazywane również ilościowo.

Budżet przedsiębiorstwa składa się z poszczególnych planów i z zamknięcia budżetu, które obejmuje wszystkie plany razem. Obejmuje on całokształt działalności przedsiębiorstwa dla danego okresu. Należy go zestawiać dość wcześnie, ażeby był podstawą planowego kierowania przedsiębiorstwem w danym okresie.

Szczegółowe instrukcje, opracowane przez Generalny Sekretariat Rady Gospodarczej, ustalą, jakie budżety należy zestawiać w przedsiębiorstwach poszczególnych gałęzi gospodarczych i jakie ma być ich minimalne rozczłonkowanie.

Zestawienia budżetowe muszą posiadać odpowiednie nagłówki tak, aby z nich jasno wynikało, których przedsiębiorstw wzgl. którego przedsiębiorstwa dotyczą i na jaki okres zostały zestawione.

Na podstawie poszczególnych budżetów należy sporządzić zamknięcie budżetowe, które się składa z zamknięcia i rachunku wyników. Zamknięcie podaje sumarycznie planowany stan majątkowy i kapitałowy na dzień zamknięcia. Rachunek wyników przedstawia sumarycznie planowane nakłady i przychody w okresie planowanym. Instrukcje Rady Gospodarczej ustalą minimalną ilość pozycji zamknięcia i rachunku wyników.

Osoba (osoby) odpowiedzialna(e) za prowadzenie przedsiębiorstwa podpisuje(ą) zamknięcie budżetowe własnoręcznie, podając datę, kiedy zamknięcie zostało podpisane.

Budżet przedsiębiorstwa należy zestawiać:

a) dla okresu rocznego, pokrywającego się z okresem gospodarczym, w którym budżet ma zostać wykonany,
b) dla okresów kwartalnych.

Szczegółowe instrukcje ustalają, które budżety należy układać również dla krótszych okresów czasu niż kwartalnych, jak również mogą ze względu na specyficzne warunki poszczególnych gałęzi gospodarczych ustalić inne okresy budżetowania.

Z budżetów lub załączników budżetowych musi jasno wynikać, na podstawie jakich danych (gospodarczych, technicznych) plany budżetowe zostały ustalone. Obowiązek dostarczenia tych danych spoczywa na osobie (osobach) odpowiedzialnej (odpowiedzialnych) za prowadzenie przedsiębiorstwa.

Rzeczywisty przebieg działalności przedsiębiorstwa należy porównać z budżetem, a poważne różnice i odchylenia od planu utrwalać pisemnie i uzasadniać.

Budżet należy zestawiać tak, aby poszczególne pozycje były zrozumiałe, jasne, dające się z łatwością kontrolować. Zapisów należy dokonywać atramentem lub innym środkiem zaręczającym ich trwałość. Zapisów nie wolno dokonywać przy pomocy stenogramu, nie wolno ich również przekreślać, wymazywać i zniekształcać.

Księgi oprawne lub luźne karty, na których zestawia się budżety (lub załączniki) należy przechowywać przez 5 lat od końca okresu, którego dotyczą. O ile budżet został zmieniony, należy oprócz załączników i dokumentów dotyczących zmienionego stanu rzeczy przechowywać również przez 5 lat dokumenty dotyczące pierwotnego brzmienia zapisów.

Opracowała K. Heczko

VADEMECUM PODATKOWE

ZDZISŁAW ROSTKOWSKI (Warszawa)

Ostatnie zmiany w ustawodawstwie podatkowym na odcinku ksiąg handlowych

I.

Obowiązujące od dnia 1 stycznia 1947 r. rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, wydane co do §§ 2—11 w porozumieniu z Ministrami Przemysłu oraz Aprowizacji i Handlu (Dz. U R. P. nr 65, poz. 365), zwane dalej „rozporządzeniem o księgach", było do chwili obecnej dwukrotnie już nowelizowane.

Gdy jednak pierwsza nowela, wprowadzona rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 24 listopada 1947 r. (Dz. U. R. P. nr 73, poz. 466), zawierała głównie zmiany, dotyczące ksiąg uproszczonych i podatkowych, wprowadzając — jeżeli chodzi o księgi handlowe — tylko jeden nowy przepis o charakterze porządkowym, określający termin, w jakim powinny być składane podania o zwolnienie od obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej (§ 5 ust. 5), to zmiany, wynikające z rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 17 czerwca 1948 r. (Dz. U. R. P. nr 31, poz. 208), dotyczą niemal wyłącznie przepisów, odnoszących się do ksiąg handlowych.

Genezy tych zmian szukać należy z jednej strony w wątpliwościach, jakie nasuwały się przy stosowaniu niektórych przepisów rozporządzenia o księgach, mających swe źródło w nie zawsze może jasnym i wyraźnym sprecyzowaniu obowiązków podatników, wynikających z tych przepisów, co z kolei było przyczyną sporów między władzami podatkowymi a podatnikami (np. § 5), a z drugiej strony w dążeniu władz podatkowych do stworzenia warunków umożliwiających uchwycenie pełnych obrotów i dochodów podatników, a to w imię powszechności i sprawiedliwości podatkowej (zob. § 6 ust. 2 i ust. 6). Poza tym odgrywała tu pewną rolę dążność do uregulowania zagadnień związanych z księgowością, co do których w życiu praktycznym były już wytworzone powszechnie uznawane zasady, nie mające jednak wobec braku normy prawnej charakteru całkowitej powszechności, co w szeregu wypadków utrudniało analizę materiału księgowego (zob. obecny § 6a).

II.

Przechodząc do szczegółowego omówienia dokonanych zmian zwrócić należy uwagę przede wszystkim na zmianę treści § 5, dotyczącego obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej przez podatników prowadzących księgi handlowe, na którym to odcinku nagromadziło się specjalnie dużo wątpliwości.

W związku z tym zauważyć należy, co następuje:

1. A) Przedmiotem sporów i wątpliwości było najczęściej zagadnienie, w jakim terminie należy dokonywać w kontroli ilościowej zapisów, a w szczególności, czy stosują się do niej przepisy § 6 ust. 2 (wg poprzedniego tekstu), wprowadzające wprawdzie obowiązek ujawnienia w księgowości bieżąco, codziennie wszystkich transakcji, lecz zezwalających jednocześnie na zaksięgowanie tych transakcji na odpowiednich kontach najpóźniej w ciągu dwóch tygodni od daty zawarcia transakcji bądź od dnia otrzymania dokumentu, o ile go otrzymano po dniu zawarcia transakcji. Otóż, gdy niektórzy podatnicy uważali, że wobec tego, iż w kontroli ilościowej prowadzone są oddzielne konta dla poszczególnych rodzajów, względnie grup rodzajowych towarów, surowców, wyrobów itd., przeto stosuje się do tych zapisów cytowany przepis § 6 ust. 2, to władze podatkowe stały na odmiennym stanowisku traktując kontrolę ilościową jako książkę pomocniczą, której zadaniem jest odzwierciedlanie zmian zachodzących w stanie zapasów od razu w momencie zaistnienia tych zmian, natomiast przepis § 6 ust. 2 wiązały z księgami zasadniczymi.

B) Na tle tych wątpliwości obecna nowela wprowadziła jasny, wyraźny i kategoryczny przepis (§ 5 ust. 1 obecnego tekstu), iż kontrola ilościowa powinna ujawniać **„codziennie, w miarę zachodzących zmian"** ilościowo i wartościowo bądź tylko ilościowo przychód, rozchód i **stan** odrębnie dla każdego rodzaju lub grup rodzajowych:

a) towarów nabytych w celu dalszej sprzedaży,

b) surowców, półwyrobów i materiałów pomocniczych, nabytych do produkcji,

c) wytworzonych wyrobów, półwyrobów i produktów ubocznych.

Jak z powyższego wynika, zapisów w kontroli ilościowej należy dokonywać „codziennie, w miarę zachodzących zmian", przez co należy rozumieć, iż każdy przychód albo rozchód wspomnianych przedmiotów majątkowych powinien być ujawniony w kontroli ilościowej jeszcze w tym samym dniu, w którym miał miejsce.

C) W związku z przytoczonym wyżej sprecyzowaniem terminu dokonywania zapisów w kontroli ilościowej, Ministerstwo Skarbu zarządziło oraz wyjaśniło nadto okólnikiem z dnia 25 czerwca 1948 r. nr D. V. 10113/1/48 (Dz. Urz. Min. Sk. nr 70, poz. 288), co następuje:

1) Ujawnianie w kontroli ilościowej zmian — w miarę ich powstawania — zachodzących w stanie zapasów, obowiązywało podatników również poprzednio — przed ukazaniem się noweli, a to zarówno ze względu na charakter i zadania kontroli ilościowej, jak i istniejące co do tego zasady księgowości; w związku z tym wyjaśnieniem za wskazane wydaje się uprzytomnić sobie w tym miejscu, iż kontrola ilościowa ma m. in. na celu: a) umożliwienie prowadzącemu przedsiębiorstwo stałego orientowania się co do stanu magazynu; ma to znaczenie dla planowania zakupu celem zaopatrzenia przedsiębiorstwa w potrzebne towary, surowce itp., a nadto dając obraz ruchu towarów ułatwia orientację co do atrakcyjności poszczególnych gatunków, b) umożliwienie stałej kontroli ubytków, a przez to dopomożenie przedsiębiorcy w wyrobieniu sobie poglądu na to, czy rozmiary ubytków nie przekraczają norm ogólnie przyjętych, czy nie są one wynikiem błędów produkcyjnych albo skutkiem nadużyć. Wydaje się, iż realizacja tego rodzaju postulatów byłaby niemożliwa w warunkach, w których zapisy w kontroli ilościowej dokonywane byłyby dopiero w terminie dwutygodniowym od daty zaistnienia zmian w posiadanych przez przedsiębiorstwo zapasach. Przy tej okazji nadmienić należy, iż Ministerstwo Skarbu równocześnie wyjaśniło, iż określenie, że zapasów w kontroli ilościowej należy dokonywać „codziennie, w miarę zachodzących zmian" w stanie zapasów, wskazuje, iż obowiązkowi temu czyni zadość uwidocznianie tych zmian w dniach, w których miały one miejsce, nie ma zaś potrzeby dokonywania żadnych zapisów w dniach, w których ruchu zapasów nie było. W takim razie jednak jest rzeczą oczywistą, iż stan towarów w naturze powinien być równy stanowi z dnia, w którym dokonano ostatniego zapisu.

2) Nie należy kwestionować ksiąg handlowych w tych przypadkach, gdy podatnik — z uwagi na rodzaj nabytego towa-

ru (jego miarę, wagę, różnorodność itd.) — nie miał możności („istniała oczywista niemożność" — według dosłownej treści okólnika) wciągnięcia otrzymanego towaru do kontroli ilościowej w sposób szczegółowy jeszcze tego samego dnia, w którym towar nadszedł, pod warunkiem jednak, iż towar ten został ujawniony w kontroli ilościowej tegoż dnia w sposób ogólny (ilość wagonów, wozów, skrzyń itp.) na odrębnym koncie, np. „towarów nie sprawdzonych", „towarów nadesłanych bez specyfikacji" itp. Zarządzenie to odnosi się zarówno do okresu po wejściu w życie omawianej noweli, tj. po dniu 1 lipca 1948 r., jak do okresu poprzedzającego. Przyczyni się ono niewątpliwie do usunięcia wielu zadrażnień powstałych na tym tle.

3) Przychód wyrobów gotowych, wytworzonych we własnym przedsiębiorstwie podatnika, należy ujawnić w kontroli ilościowej w dniu, w którym produkcja wyrobu została zakończona, a wyrób został przekazany z miejsca wytwarzania do miejsca sprzedaży celem zbytu lub do magazynu celem dalszego przechowania. W przedsiębiorstwach o bardziej rozwiniętym systemie organizacyjnym ujawnianie wyrobów w kontroli ilościowej powinno być dokonywane w dniu, w którym — po sprawdzeniu ich wykonania — wyroby zostają przejęte przez magazyn, względnie dział sprzedaży, natomiast w przedsiębiorstwach, które przechowują wytworzone wyroby i sprzedają je z miejsca wytworzenia, ujawnienie w kontroli ilościowej wyprodukowanych wyrobów powinno następować w dniu ich całkowitego wykonania. Dla wyczerpania w tym względzie tematu nadmienić należy, iż jeśli chodzi o półwyroby wytworzone przez podatników, to okólnikiem z dnia 19 maja 1948 r. znak Min. Sk. D. V. 7742/1/48 (Dz. Urz. Min. Sk. nr 57, poz. 236) Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, iż podatnicy nie mają obowiązku ujawniania w kontroli ilościowej każdorazowego stanu półwyrobów, otrzymywanych w poszczególnych fazach produkcji i biorących dalszy udział w następnych ogniwach procesu produkcyjnego, lecz obowiązek ten występuje tylko w przypadkach, „gdy półwyroby podlegają magazynowaniu, np. na skutek wytwarzania ich na zapas z przeznaczeniem do dalszego przerobu lub na skutek zakłócenia normalnego procesu produkcyjnego (długotrwałe przerwy w produkcji) itd., bądź gdy półwyroby przeznaczone zostają do sprzedaży".

W ten sposób sprawa „codziennego, w miarę zachodzących zmian" dokonywania zapisów w kontroli ilościowej została wszechstronnie wyjaśniona i należy sądzić, że wszelkie wątpliwości w tym względzie zostały usunięte.

D) W związku ze zmianą treści § 5 ust. 1 należy nadto zwrócić uwagę, iż według obecnie obowiązującego tekstu tego przepisu kontrola ilościowa powinna ujawnić nie tylko przychody i rozchody, lecz także codzienny stan zapisów. Według cytowanego wyżej okólnika Ministerstwa Skarbu z dnia 25 czerwca 1948 r. dla uczynienia zadość temu obowiązkowi wystarczające jest wpisanie do kontroli ilościowej stanu zapasów na początku roku według poszczególnych rodzajów lub grup rodzajowych (ilościowo bądź ilościowo-wartościowo) oraz ujawnianie każdorazowo ich przychodów i rozchodów, nie ma zaś potrzeby wyprowadzania każdorazowego stanu zapasów w formie wyrzucania codziennej różnicy między przychodem i rozchodem.

E) Dla wyczerpania wszystkich zmian, jakie wprowadzone zostały do dawnego tekstu ustępu 1 § 5, zwrócić należy uwagę, iż obecny tekst przepisu przewiduje obowiązek ewidencjonowania również produktów ubocznych otrzymywanych przy wytwarzaniu wyrobów, a które to zagadnienie było poprzednio całkowicie pominięte. Nie znaczy to oczywiście, iż podatnicy przed ukazaniem się omawianej noweli byli wolni od obowiązku ujawniania w kontroli ilościowej produktów ubocznych, byłoby to bowiem sprzeczne z zasadami księgowości, które zgodnie z art. 85 ust. 2 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. nr 27, poz. 174) powinny być przestrzegane przez podatników prowadzących księgi handlowe i to pod rygorem uznania ich ksiąg za nieprawidłowe. Podobnie sprzeczne z tymi zasadami byłoby wnioskowanie, iż wobec tego, że w przepisie jest mowa o ewidencjonowaniu surowców, półwyrobów i materiałów pomocniczych, nabytych do produkcji, nie ma potrzeby ujawnienia rozchodu tychże, gdy nastąpił on w drodze ich sprzedaży — wbrew pierwotnemu przeznaczeniu — w stanie nie zmienionym. W sprawie tej Ministerstwo Skarbu w cytowanym już okólniku z dnia 25 czerwca 1948 r. zajęło wyraźne stanowisko, podkreślając nadto, iż w kontroli ilościowej powinny być także ewidencjonowane odpadki w przypadkach, gdy są one zbywane; nie należy jednak — według okólnika — kwestionować ksiąg handlowych, gdy kontrola ilościowa nie ujawnia odpadków, powstałych w toku produkcji, jeżeli wartość ich jest nieznaczna lub gdy zbywanie odpadków występuje tylko w sporadycznych przypadkach, w związku z czym transakcje tego rodzaju nie stanowią dla podatnika trwałego, o charakterze częstotliwym, źródła przychodu.

2. Na gruncie poprzednio obowiązującego tekstu § 5 wątpliwości nastręczało również zagadnienie, co należy uważać za odrębny rodzaj, względnie grupę rodzajową określonych towarów, surowców itd., a to ze względu na niesprecyzowanie w przepisie kryteriów, na których podstawie można by dokonać odpowiedniej oceny zapasów. Zagadnienie to obecnie rozwiązane zostało w ten sposób (§ 5 ust. 2 obecnego tekstu), iż właściwe organizacje samorządu gospodarczego są powołane do określenia dla poszczególnych grup przedsiębiorstw, jakie rodzaje lub grupy rodzajowe zapasów winny być w kontroli ilościowej odrębnie wykazywane, przy czym na podstawie złożonych prze te organizacje wniosków Ministerstwo Skarbu w porozumieniu z Ministerstwem Przemysłu i Handlu sporządzać będzie odpowiednie wykazy, podlegające ogłaszaniu w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Skarbu. Do chwili obecnej wykazy takie jeszcze się nie ukazały.

3. Dalszą zmianą w dotychczasowym tekście § 5 jest wprowadzenie nowego ustępu 5 (wg obecnej numeracji ustępów), według którego w przedsiębiorstwach, prowadzących zarówno drobną sprzedaż różnorodnych towarów konsumentom, jak i sprzedaż tzw. hurtową (w większych ilościach) lub dla celów dalszej odsprzedaży albo przerobu, można ujawniać — jeśli chodzi o sprzedaż towarów — w kontroli ilościowej jedynie sprzedaż towarów w większych ilościach lub dla celów dalszej odsprzedaży albo przeróbki, jeżeli zarówno sprzedaż towarów, jak i ich wydawanie odbiorcom odbywa się w obrębie tego samego pomieszczenia, a przedsiębiorstwo znajduje się w takich warunkach, że niemożliwe jest dokonanie podziału przygotowanego do zbytu towaru na przeznaczony do sprzedaży drobnej oraz odrębnie — do sprzedaży pozostałej. Wprowadzenie tego przepisu uzasadnione jest trudnościami, na jakie natrafiali podatnicy, prowadzący drobne przedsiębiorstwa handlowe, w których zarówno magazynowanie towaru, jak i sprzedaż oraz wydawanie odbiorcom dokonuje się najczęściej w jednej izbie (sklepie), w związku z czym nie ma możliwości odpowiedniego podziału towaru, zwłaszcza że klientela przedsiębiorstwa jest raczej przygodna, a sprzedaż w większych ilościach lub dla celów dalszej odsprzedaży albo przerobu występuje przeważnie w sporadycznych przypadkach. Należy jednak podkreślić, iż w myśl wykładni Ministerstwa Skarbu posiadanie przez tego rodzaju przedsiębiorstwa oddzielnego miejsca przechowywania towaru (piwnicy, składu) nie stanowi przeszkody do stosowania przepisu pod warunkiem, że w miejscu przechowywania nie dokonuje się sprzedaży bądź wydawania towarów odbiorcom oraz że przekazywanie towarów do własnego miejsca sprzedaży nie jest dokonywane odrębnie dla sprzedaży drobnej i pozostałej.

4. Ostatnią wreszcie zmianą § 5 jest to, że obecnie dyrektorzy izb skarbowych upoważnieni zostali zarówno do całkowitego, jak i częściowego zwalniania podatników od obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej (§ 5 ust. 6), w związku z czym mogą mieć miejsce decyzje, udzielające zezwolenia np. na nieewidencjonowanie tylko rozchodu towarów lub na rejestrowanie w kontroli ilościowej tylko niektórych grup towarów itp.; natomiast podania o zwolnienie od obowiązku prowadzenia (częściowo lub całkowicie) kontroli ilościowej również i według obecnych przepisów (§ 5 ust. 7) powinny być składane nie później niż na 1 miesiąc przed rozpoczęciem okresu rachunkowego, którego ma dotyczyć zwolnienie.

5. W związku z omówionymi wyżej zmianami należy nadmienić, iż dawniejszy przepis § 5 ust. 2, według którego kon-

trolą ilościową można nie obejmować rozchodu towarów, gdy rozchód odbywa się w ramach drobnej sprzedaży różnorodnych towarów konsumentom, jak również, że można kontrolą ilościową nie obejmować materiałów pomocniczych, gdy koszt ich zakupu w stosunku do kosztów wytworzenia jest nieznaczny, znalazł swój wyraz także w obecnym tekście § 5 (obecnie § 5 ust. 3); podobnie bez żadnych zmian przeniesiony został do obecnego tekstu § 5 dawniejszy ustęp 3 § 5 (obecnie § 5 ust. 4), według którego w przedsiębiorstwach, prowadzących zarówno hurtową sprzedaż towarów (w większych ilościach lub do dalszej odsprzedaży albo przerobu), jak i drobną sprzedaż różnorodnych towarów konsumentom, kontrolę ilościową w odniesieniu do drobnej sprzedaży można ograniczyć do podania ogólnej ilości towarów przekazanych do drobnej sprzedaży, podając jednak ich wartość; mowa tu oczywiście o przedsiębiorstwach, w których sprzedaż towarów i wydawanie ich odbiorcom nie dokonywa się z tego samego pomieszczenia (zob. wyżej ust. 3).

III.

1. Dalsze zmiany rozporządzenia o księgach, wprowadzone omawianą nowelą, dotyczą § 6.

Poprzedni tekst § 6 uzupełniony został mianowicie nowymi ustępami: 2, 3 i 6 (wg nowej numeracji), z których ust. 2 i 3 dotyczą obowiązku udowadniania sprzedaży towarów niezależnie od innych dowodów prawem przepisanych — dziennymi zestawieniami sprzedaży, prowadzonymi przez sprzedających, a ustęp 6 — obowiązku przechowywania — niezależnie od zwykłych dowodów, stanowiących podstawę do księgowania — wszystkich dokumentów, wystawianych w ramach istniejącego w przedsiębiorstwie podatnika systemu kontroli wewnętrznej, jak również wszelkich innych dokumentów, otrzymanych w związku z działalnością przedsiębiorstwa.

2. Istotna treść wspomnianych wyżej przepisów § 6 ust. 2 sprowadza się do tego, że każda osoba dokonująca w przedsiębiorstwie sprzedaży, a więc zarówno właściciel, jak i zatrudnieni w przedsiębiorstwie jego członkowie rodziny, o ile dokonują sprzedaży, jak również każdy sprzedający spośród personelu najemnego, obowiązani są — każdy oddzielnie — prowadzić według dowolnego wzoru dzienne zestawienia, zawierające poszczególne wartości dokonanych przez siebie transakcji sprzedaży, bez względu na to, czy sprzedaży dokonano za gotówkę, czy na kredyt. W przedsiębiorstwach o bardziej rozbudowanych działach sprzedaży, w których w chwili zawarcia transakcji nie następuje równoczesne wręczenie odbiorcy towaru, do prowadzenia dziennych zestawień sprzedaży obowiązane są osoby, które zawierają z klientami transakcje, a więc uzgadniają z odbiorcami ilość towaru, cenę, warunki dostawy itd., natomiast nie mają obowiązku prowadzenia dziennych zestawień sprzedaży osoby, do których należy jedynie wydawanie towarów klientom (magazynier).

Ponieważ, jak z powyższego wynika, nie może być w przedsiębiorstwie zawarta żadna transakcja sprzedaży, która nie znalazłaby odzwierciedlenia w dziennym zestawieniu sprzedaży któregoś ze sprzedających, przeto zestawienia te są jakby dodatkowym sprawdzianem zupełności zapisów w księgach — oczywiście tylko jeśli chodzi o sprzedaż towarów. W związku z tym jednak organizacja przedsiębiorstwa i księgowości powinna być tego rodzaju, by umożliwiała wychwycenie oraz usprawiedliwienie różnic wynikających między zapisami w dziennych zestawieniach sprzedaży a zapisami w księgach, dokonanymi na podstawie innych dowodów (faktur, bloczków, taśm kas rejestracyjnych itd.); różnice w szczególności mogą występować m. in. w związku ze zwrotami towarów przez odbiorców, niepodjęciem przez klienta towaru i niewpłaceniem za niego należności, na którą sprzedający wystawił do kasy bloczek, wpisując ją do swego dziennego zestawienia, ponadto w związku z udzielanymi klientom przez podatnika — poza personelem sprzedającym — opustami itd.

3. Od obowiązku prowadzenia dziennych zestawień sprzedaży wolni są — według § 6 ust. 3 — podatnicy obowiązani do udowodniania przychodów gotówkowych kopiami kwitków z bloczków kasowych urzędowego nakładu, ponadto przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe oraz przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem państwowym i samorządowym. Poza tym dyrektorzy izb skarbowych upoważnieni są do zwalniania od tego obowiązku — na indywidualne podania — spółdzielni, należących do central spółdzielni. W myśl okólnika Ministerstwa Skarbu z dnia 25 czerwca 1948 r. zwolnienia te nie mogą być udzielane spółdzielniom, których księgi handlowe okazały się nieprawidłowe pod względem merytorycznym (nierzetelne) lub co do których istnieje uzasadnione domniemanie, iż sposób ich prowadzenia nie odpowiada zasadom oraz ideologii ruchu spółdzielczego. Dla wyczerpania tematu w tym względzie podkreślić należy, iż przepisy § 6 ust. 2 i 3 mają również odpowiednie zastosowanie do podatników, prowadzących księgi uproszczone. Poza tym przypomnieć warto, iż w myśl zarządzenia Ministra Skarbu z dnia 2 czerwca 1948 r. (Monitor Polski z dnia 12 czerwca 1948 r nr 54, poz. 305), jeżeli chodzi o podatników prowadzących księgi handlowe, to obowiązek udowadniania przychodów gotówkowych kopiami kwitów z bloczków kasowych urzędowego nakładu ciąży na nich jedynie w odniesieniu do przedsiębiorstw lub zakładów prowadzonych na terenie m. st. Warszawy oraz miast: Bytomia, Chorzowa, Gliwic, Katowic, Krakowa, Łodzi, Poznania i Sosnowca. Wolne od tego obowiązku są przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe oraz przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem państwowym lub samorządowym.

4. Wprowadzony przepisami (§ 6 ust. 6) obowiązek przechowywania przez podatników wszelkich dowodów, zarówno stanowiących podstawę do księgowania, jak i sporządzonych w ramach samokontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa, jak również innych dowodów związanych z działalnością przedsiębiorstwa, jest wyrazem tendencji władz podatkowych do kontrolowania zapisów książkowych, opartych na formalnych dowodach, prawem przepisanych, z dowodami, jakie w każdym większym przedsiębiorstwie tworzone są dla celów wewnętrznych, a więc np. dla celów kalkulacji, przeprowadzanej czy to pod kątem widzenia opłacalności przedsiębiorstwa, czy też pod kątem kształtowania się poszczególnych elementów kosztów, czy też dla kontroli personelu przedsiębiorstwa itp. Brak poważniejszych rozbieżności między zapisami książkowymi a danymi wynikającymi z tych dowodów wewnętrznych niewątpliwie przyczyni się do umocnienia przekonania władzy podatkowej o wiarogodności wykazanych księgami handlowymi wyników, natomiast zaobserwowane odchylenia spowodują krytyczne ustosunkowanie się władz podatkowych do zaofiarowanych jej w charakterze dowodu ksiąg handlowych, a w razie nieusprawiedliwienia tych odchyleń może spowodować pominięcie ksiąg „jako dowodu" w postępowaniu podatkowym. Przepis § 6 ust. 6 stosuje się odpowiednio także do podatników prowadzących księgi uproszczone.

IV.

Jako dalszą zmianę rozporządzenia o księgach, wynikającą z omawianej w niniejszym artykule noweli, wymienić należy wprowadzenie nowego przepisu § 6a ustanawiającego zasadę:

1) iż w księgach handlowych transakcje sprzedaży nie mogą być księgowane na rachunku towarów, lecz należy dla nich prowadzić odrębny rachunek sprzedaży,
2) iż w przedsiębiorstwach, prowadzących obok sprzedaży hurtowej także drobną sprzedaż różnorodnych towarów konsumentom, przychody z drobnej sprzedaży powinny być w księgach handlowych ujawniane na odrębnym koncie drobnej sprzedaży.

Co do zasady wyrażonej w punkcie 1), to nie wymaga ona bliższego omówienia, jako zgodna z ogólnie przyjętym sposobem księgowania transakcji sprzedaży i jedynie porządkująca to zagadnienie w tych nielicznych już dzisiaj przedsiębiorstwach, w których stosowany jest jeszcze system ujmowania na rachunku towarów zarówno zakupu towaru, jak i jego sprzedaży.

Co do drugiej zasady, to wprowadzenie jej jest wynikiem odmiennego kształtowania się marż zysku w sprzedaży hurtowej i drobnej, w związku z czym podział sprzedaży w księgach handlowych ułatwi niewątpliwie analizę wyników.

V.

Na zakończenie wspomnieć poza tym należy:

1) o zmianie § 11 rozporządzenia o księgach w tym sensie, iż podatnicy, przyjmujący od nakładców towary, surowce, półwyroby do dalszej przeróbki lub obróbki, mają obecnie nie tylko obowiązek prowadzenia w księgach handlowych dla każdego nakładcy odrębnego konta z podaniem imienia, nazwiska i adresu nakładcy, lecz obowiązani są oddzielnie ewidencjonować towary, surowce itp., przyjmowane od nakładców do przerobu lub obróbki;

2) o uzupełnieniu § 12 lit. d) rozporządzenia o księgach, w wyniku czego do drobnych wydatków, które ze względu na swój rodzaj wykluczają możliwość uzyskania dowodu zewnętrznego, a co do których zapisy w księgach handlowych mogą być w związku z tym udokumentowane dowodami wewnętrznymi, zaliczone zostały także wydatki reprezentacyjne — przy zachowaniu jednak warunku, iż ogólna suma tych drobnych wydatków (łącznie z reprezentacyjnymi) nie może przekraczać ½% obrotu podlegającego podatkowi obrotowemu lub zwolnionego od opodatkowania, względnie ¼% pełnego obrotu, dokonanego na rachunek zleceniodawców przez podatników opodatkowanych w myśl art. 17 ust. 1 pkt 6 dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r. nr 3, poz. 23); do podatników tych zaliczają: 1) przedsiębiorstwa komisowe 2) trudniące się komisowym zakupem, przedsiębiorstwa państwowe i związków samorządu terytorialnego oraz ich zrzeszenia, jak również przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem państwowym lub związków samorządu terytorialnego oraz spółdzielnie należące do związków rewizyjnych, a umieszczone w wykazie ustalonym przez Ministra Skarbu, 3) osoby i przedsiębiorstwa trudniące się czynnościami wszelkiego rodzaju pośrednictwa.

Interesujące i ważne okólniki Min. Skarbu

Okólnik z dnia 21 października 1948 r. w sprawie podatku od wynagrodzeń od kwot pobieranych na koszty reprezentowania przedsiębiorstw państwowych.

I. W związku z wątpliwościami, jakie wyłoniły się przy kwalifikacji dla celów podatku od wynagrodzeń kwot pobieranych na cele reprezentacyjne z funduszów reprezentacyjnych względnie kosztów reprezentacyjnych przez osoby zatrudnione w przedsiębiorstwach państwowych Ministerstwo Skarbu podaje do wiadomości:

1) uchwałę Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 18 lipca 1947 r. w sprawie utworzenia funduszów reprezentacyjnych w przemyśle państwowym podległym Ministrowi Przemysłu i Handlu (zał. 1),

2) uchwałę Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1948 r. w przedmiocie pokrywania kosztów reprezentowania przedsiębiorstw państwowych (zał. 2) — oraz wyjaśnia co następuje:

I. Uchwała z dnia 18 lipca 1947 r. obowiązująca od 1 lipca 1947 r. została uchylona z dniem 1 lipca 1948 r. przez uchwałę Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1948 r. Uchwała z dnia 18 lipca 1947 r. przyznawała w sumach zryczałtowanych fundusze reprezentacyjne dla dyrektorów przedsiębiorstw. Kwoty podejmowane z funduszów reprezentacyjnych należało traktować jako dodatkowe wynagrodzenie wolne od podatku od wynagrodzeń tylko w części udokumentowanej dowodami zewnętrznymi, względnie wewnętrznymi, o ile chodzi o wydatki notoryjne, na które zwyczajowo nie otrzymuje się dowodu zewnętrznego. Dowody te świadczyły o rzeczywistym poniesieniu wydatków w interesie przedsiębiorstwa. Nie udokumentowana nadwyżka stanowiła wynagrodzenie w rozumieniu art. 2 pod. wynagr. podlegające opodatkowaniu.

II. Uchwała z dnia 27 sierpnia 1948 r., która weszła w życie z dniem 1 lipca 1948 r. przechodzi z systemu „tworzenia funduszów reprezentacyjnych przedsiębiorstw" na system „kosztów reprezentowania przedsiębiorstw". Uchwała ta dotyczy nie tylko przedsiębiorstw państwowych podległych Ministrowi Przemysłu i Handlu, ale również wszelkich przedsiębiorstw państwowych bez względu na to, jakiemu Ministrowi one podlegają oraz przedsiębiorstw przez Państwo administrowanych (§ 1).

Paragraf 5 uchwały normuje sposób udokumentowania sum wydatkowanych na koszty reprezentacyjne, stawiając zasadę, że koszty te powinny być udokumentowane oryginalnymi rachunkami, tj. dowodami zewnętrznymi. Od tej zasady czyni ust. 2 § 5 wyjątek, stanowiąc, iż odnośnie do udokumentowania wydatków dowodami wewnętrznymi obowiązują odpowiednie przepisy wydane przez Ministra Skarbu. Sposób sporządzania dowodów wewnętrznych oraz zakres wydatków, które mogą być objęte tymi dowodami, reguluje § 12 lit. d) rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 31 października 1946 r. o księgach handlowych uproszczonych i podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 65, poz. 365) w brzmieniu ustalonym rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 17 czerwca 1948 r. (Dz. U. R. P. Nr 31, poz. 208). Z zestawienia treści § 5 uchwały Kom. Ekonom. R. M. z dnia 27 sierpnia 1948 r. z § 12 lit. d) powołanego rozporządzenia Ministra Skarbu wynika, że jedynie drobne koszty reprezentacyjne mogą być udokumentowane dowodami wewnętrznymi. Za drobne wydatki w powyższym rozumieniu należy uważać wydatki reprezentacyjne nie przekraczające kwoty 3000 zł w każdym poszczególnym przypadku.

Paragraf 2 wspomnianej uchwały stanowi odchylenie dla zasięgu przedsiębiorstw uchwałą tą objętych (przedsiębiorstwa państwowe i przez Państwo administowane) od przepisów § 12 lit. d) powołanego rozporządzenia Ministra Skarbu określających górną granicę drobnych wydatków, nie wyłączając kosztów reprezentacyjnych na ½% względnie ¼% obrotu, o tyle, że w miejsce tej górnej granicy wchodzą jeżeli chodzi o koszty reprezentacyjne normy kosztów reprezentowania przedsiębiorstw ustalone zgodnie z treścią § 2 uchwały, corocznie przez właściwego dla danego przedsiębiorstwa lub grupy przedsiębiorstw Ministra w porozumieniu z Ministrem Skarbu. Jeżeli zatem przedsiębiorstwo dokonuje wydatków reprezentacyjnych drobnych, które mieszczą się w górnej granicy wydatków określonych na podstawie § 2 wspomnianej uchwały, wówczas drobne te wydatki mogą być udokumentowane tylko dowodami wewnętrznymi.

II. Ministerstwo Skarbu biorąc pod uwagę okoliczność, iż uchwała Komitetu Ekonomicznego R. M. z dnia 18 lipca 1947 r. nakładała na osoby, które otrzymywały zryczałtowane sumy na koszty reprezentacyjne, obowiązek rozliczania się jedynie wobec władz zwierzchnich, a obowiązek udokumentowania wydatków wprowadziła dopiero uchwała z dnia 27 sierpnia 1948 roku, oraz uwzględniając trudność w uzyskaniu dowodów na pewne kategorie wydatków, umarza na podstawie art. 35 zob. pod. nie pobrany podatek od wynagrodzeń od kwot wypłaconych z funduszów reprezentacyjnych przedsiębiorstw państwowych, podległych Ministrowi Przemysłu i Handlu w czasie od 1 lipca 1947 r. do dnia 30 czerwca 1948 r. na podstawie uchwały Komitetu Ekonomicznego R. M. z dnia 18 lipca 1947 r. pod warunkiem, że pobrane kwoty nie przekroczyły sum wskazanych w tej uchwale. Uiszczony w międzyczasie podatek od wynagrodzeń od kwot pobranych z funduszów reprezentacyjnych nie podlega ani zarachowaniu ani zwrotowi.

2 zał.

Podsekretarz Stanu:
Prof. dr L. Kurowski

(Znak Min. Sk. D. V. 15394/4/48).

Załącznik Nr 1.

Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 18 lipca 1947 r. w sprawie utworzenia funduszów reprezenta-

cyjnych w przemyśle państwowym podległym Ministrowi Przemysłu i Handlu.

I. 1) Tworzy się fundusze reprezentacyjne w przemyśle państwowym, podległym Ministerstwu Przemysłu i Handlu dla pokrycia wydatków, związanych ze stanowiskiem i funkcjami dyrektorów zakładów, na ogólne cele reprezentacyjne, społeczne lub kulturalno-oświatowe.

2) Kwotami funduszów reprezentacyjnych w ramach zatwierdzonego planu dysponuje naczelny dyrektor.

3) Z funduszu reprezentacyjnego można korzystać dla pokrycia wydatków na:

a) podejmowanie gości zagranicznych,

b) koszty reprezentacyjne, związane z pobytem za granicą, jak: koszty odwzajemniania się w stosunku do gości dyrektora, który był uprzednio przez nich podejmowany za granicą,

c) podejmowanie przedstawicieli Rządu,

d) koszty związane z wizytowaniem zakładu pracy przez przedstawicieli Rządu lub zagranicznych gości,

e) dotacje na cele społeczne względnie kulturalno-oświatowe, np. wbicie gwoździa do sztandaru, nadzwyczajne imprezy społeczne itp.

Wydatki podane w pkt. e) mogą być czynione wyłącznie przez naczelnych dyrektorów Centralnych Zarządów Przemysłu i ich zastępców; w Zjednoczeniach i Zakładach pracy — tylko przez naczelnych dyrektorów. Kwotami na ten cel przeznaczonymi inni pracownicy poza wymienionymi dysponować nie mają prawa.

f) koszty reprezentacyjne w czasie podróży służbowych, nie objęte żadnym z wyżej podanych punktów, w wysokości jednak nie przekraczającej zł 300 na 1 dzień podróży,

g) kwoty związane z nabyciem upominków dla gości zagranicznych,

h) kwoty związane z tzw. „oplecinami" w zakładach przemysłu mineralnego.

Z wydatkowanych kwot rozlicza się dyrektor zakładu wobec naczelnego dyrektora Zjednoczenia; ten zaś — wobec naczelnego dyrektora Centralnego Zarządu Przemysłu.

Wysokość poszczególnych funduszów reprezentacyjnych ustala się w stosunku rocznym w następujących granicach:

1. Zjednoczenia I kat.	od zł 120.000 do zł 240.000,
2. Zjednoczenia II kat.	od zł 96.000 do zł 180.000,
3. Zakłady pracy wydzielonej	od zł 120.000 do zł 240.000,
4. Zakłady pracy I kat.	od zł 96.000 do zł 180.000,
5. Zakłady pracy II kat.	od zł 72.000 do zł 120.000.

Fundusze reprezentacyjne naczelnych dyrekcji Centralnych Zarządów Przemysłowych oraz Centrali Handlowych i Zbytu ustala z góry w każdym przypadku Minister Przemysłu i Handlu.

Poza omówionymi funduszami reprezentacyjnymi dyrekcjom Zakładów, Zjednoczeń i Centralnych Zarządów Przemysłowych nie mogą przysługiwać inne fundusze dyspozycyjne.

II. Zleca się Podkomitetowi Płac ustalenie na analogicznych zasadach regulaminów zwrotu wydatków reprezentacyjnych w urzędach i zakładach administracji państwowej i samorządowej oraz w pozostałych przedsiębiorstwach i instytucjach państwowych, samorządowych i publicznoprawnych.

Załącznik Nr 2.

Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1948 r. w przedmiocie pokrywania kosztów reprezentowania przedsiębiorstw państwowych.

Uchyla się uchwałę Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 18 lipca 1947 r. w sprawie utworzenia funduszów reprezentacyjnych w przemyśle państwowym podległym Ministerstwu Przemysłu i Handlu i ustala się z ważnością od 1 lipca br. zasady pokrywania kosztów reprezentowania przedsiębiorstw państwowych, jak następuje:

§ 1.

Za koszty reprezentacyjne przedsiębiorstw państwowych lub przez Państwo administrowanych uważa się:

a) koszty podejmowania gości zagranicznych,

b) koszty konferencji i wycieczek prasowych,

c) koszty wizytacji przedsiębiorstw przez przedstawicieli Rządu,

d) koszty reprezentacyjne dyrektorów przedsiębiorstw w czasie podróży służbowych, nie objęte żadnym z wyżej podanych punktów, w wysokości nie przekraczającej zł 300 na 1 dzień podróży,

e) wydatki na inne cele reprezentacyjne, należycie uzasadnione istotnymi potrzebami przedsiębiorstwa.

§ 2.

Górną granicę wydatków na koszty reprezentowania przedsiębiorstw określa corocznie właściwy dla danego przedsiębiorstwa lub grupy przedsiębiorstw Minister w porozumieniu z Ministrem Skarbu.

Tak określone kwoty obejmują całość wydatków na koszty reprezentacji zarówno Centralnych Zarządów Przemysłu, Central Handlowych i Samodzielnych Przedsiębiorstw, jak również wszystkich podległych tym Centralnym Zarządom Centralom Handlowym i Samodzielnym Przedsiębiorstwom jednostek.

§ 3.

Część kosztów reprezentacyjnych, przeznaczona na pokrycie wydatków określonych w punktach d) i e) § 1 może być ponoszona bezpośrednio przez poszczególne jednostki organizacyjne, wymienione w § 2, o ile odpowiednie kwoty zostaną wniesione do budżetów względnie planów finansowych tych jednostek i w sposób właściwy zatwierdzone.

§ 4.

Koszty wymienione w punktach a—c § 1 obciążają budżet Centralnego Zarządu, Centrali Handlowej lub Samodzielnego Przedsiębiorstwa.

§ 5.

Sumy wydatkowane na koszty reprezentacyjne winny być zaksięgowane na podstawie oryginalnych dowodów (rachunki itp.).

Odnośnie do udokumentowania wydatków dowodami wewnętrznymi obowiązują odpowiednie przepisy, wydane przez Ministra Skarbu.

§ 6.

Organy Kontroli państwowej i wewnętrznej są uprawnione do badania legalności i celowości poniesionych wydatków na koszty reprezentowania przedsiębiorstwa.

§ 7.

Właściwi Ministrowie wydadzą odpowiednie zarządzenie z mocą obowiązującą od 1 lipca 1948 r., mające na celu wykonanie niniejszej uchwały i nakazujące w szczególności złożenie przez podległe im przedsiębiorstwa wniosków dotyczących:

a) wniesienia do budżetów kwot na wydatki wymienione w § 1 z rozbiciem na poszczególne punkty od a) do c);

b) zatwierdzenia kwot na wydatki wymienione w punktach d) i e) § 1, wykazując każdą jednostkę oddzielnie i określając odrębnie kwoty przeznaczone na pokrycie wydatków przewidzianych pod d) i e).

Okólnik z dnia 4 listopada 1948 r. w sprawie doręczania decyzji ustalających wysokość zobowiązań podatkowych za pośrednictwem poczty.

Z dniem 1 stycznia 1949 r. przewidywane jest wprowadzenie w życie nowej instrukcji organizacyjnej dla urzędów skarbowych, przewidującej możność przesyłania decyzji ustalającej wysokość zobowiązań podatkowych za pośrednictwem poczty.

Wobec tego, że doręczanie wymienionych decyzji w większej ilości przez gońców wymaga dłuższego czasu i spowodować może opóźnienie w doręczaniu, a tym samym opóźnienie wpływów podatkowych, zarządza się, aby o ile zajdzie potrzeba doręczania znaczniejszej ilości nakazów płatniczych na podatek obrotowy i dochodowy za 1947 r. doręczenia te były dokonane już obecnie, nie czekając na ukazanie się wspomnianej instrukcji, za pośrednictwem urzędów pocztowych listem poleconym za zwrotnym poświadczeniem odbioru.

Okólnik z dnia 25 października 1948 r. w sprawie zakresu uprawnień lustratorów społecznych do wykonywania czynności.

Na zapytanie jednej z izb skarbowych w sprawie zakresu uprawnień lustratorów społecznych do wykonywania czynności w terenie, Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, że zakres tych uprawnień pod względem terytorialnym określają granice okręgu administracyjnego urzędu skarbowego (rewizyjnego), przy którym lustrator społeczny został powołany przez właściwą radę narodową lub do którego został przydzielony przez dyrektora izby skarbowej, zgodnie z przepisem art. 10 ust 2, zdanie 2, ustawy z dnia 2 czerwca 1947 r. w obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych (Dz. U. R. P. z 1948 roku Nr 31, poz. 210).

Na tle przepisów wspomnianej ustawy nie zachodzą natomiast przeszkody do wykonywania przez lustratorów społecznych zadań, o których mowa w art. 11 ustawy na rzecz innego urzędu skarbowego (rewizyjnego) niż ten, przy którym działają stale, byleby tylko czynności te były dokonywane w granicach określonego wyżej pod względem terytorialnym zakresu ich działania.

Przykładowo: lustratorzy społeczni przydzieleni do urzędu rewizyjnego są uprawnieni do wykonywania swych zadań na terenie całego okręgu izby skarbowej, przy czym zadania te wykonywać mogą również w stosunku do podatników, należących do właściwości urzędów skarbowych położonych w tym okręgu; z drugiej strony lustratorzy społeczni powołani lub przydzieleni do urzędu skarbowego mogą wykonywać w obrębie terytorium tego urzędu swoje czynności również w stosunku do podatników, należących do właściwości urzędu rewizyjnego.

Wykonywanie przez lustratorów społecznych czynności na rzecz innych urzędów skarbowych (rewizyjnych) według wyżej określonych zasad może jednak mieć miejsce zasadniczo tylko na wniosek zainteresowanego urzędu, skierowany do właściwego urzędu i to w ramach miesięcznych planów działalności lustratorów społecznych (§ 47 i § 48 regul. o k. p. i l. sp.).

Lustrator społeczny przy wykonywaniu czynności na rzecz innego urzędu skarbowego (rewizyjnego) niż ten, do którego jest na stałe powołany lub przydzielony, powinien być zaopatrzony w upoważnienie do wykonywania czynności na rzecz zainteresowanego urzędu, wystawione przez urząd skarbowy, na którego terenie działa.

OKRUCHY BIBLIOGRAFICZNE

RECENZJE

„Rachunek i kalkulacja, zasadnicze elementy" — Dr Jan Dzięgielewski, wyd. K. Rutskiego, Łódź — Warszawa.

W części pierwszej omawia autor rachunek procentu, dyskont weksli, średni termin, rachunki bieżące, rachunek mieszany, waluty i papiery procentowe. Zawarty na 70 stronach druku materiał arytmetyczny daje podstawowe a zarazem najczęściej w praktyce dzisiejszej spotykane zagadnienia, przy czym autor stosuje jak najprzystępniejsze metody rozwiązań. Utrwalić zdobyte wiadomości można na podanych po każdej partii materiału ćwiczeniach.

W części poświęconej kalkulacji wyjaśnia autor podstawowe pojęcia kalkulacji zakupu, podaje sposoby obliczania wskaźników (np. przelotności magazynowej, rentowności kapitału itp.) i przechodzi do kalkulacji przemysłowej. Charakterystyka kosztów i sposoby ich ugrupowania poprzedzają wprowadzenie arkusza rozliczeniowego dla małego i średniego przedsiębiorstwa. Jasno i przystępnie rozwija autor na przykładach praktycznych schematy kalkulacyjne w oparciu o arkusz rozliczeniowy, dochodząc do ceny sprzedaży jednostki wyprodukowanej i schematu księgowania arkusza rozliczeniowego.

Książka powinna się znaleźć w podręcznej bibliotece księgowego małego i średniego przedsiębiorstwa. Korzystać z niej mogą również nauczyciele szkół zawodowych dzięki dość bogatemu materiałowi ćwiczebnemu. (embo).

Ukazała się świeżo książka:

Prof. Dr T. LULEK: „HANDEL I PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWE (kupieckie i spółdzielcze)"
Kraków, 1948, str. 296.

Jednolity plan kont w rolnictwie:

„Jednolity plan kont — dla gospodarstw rolnych, rybnych, zakładów ogrodniczych, przemysłu rolnego i dla jednostek administracyjnych P. N. Z." — opracowany przez inż. Kutznera, inż. K. Ruczyńskiego i mgra J. Wierzbickiego, Pozna, 1948. Nakład P. N. Z.

Kompletny zastój na odcinku wydawniczym z zakresu księgowości rolnej, jaki cechował pierwsze lata powojenne, należy już do przeszłości. Spośród wydawnictw, które ukazały się ostatnio, niewątpliwie cytowany „Jednolity plan kont"... zajmuje pierwsze miejsce. Stanowi on poważne osiągnięcie w modernizacji księgowości rolnej i zapełnia lukę, jaką stworzyli autorzy jpk dla przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, nie uwzględniając w swoim opracowaniu potrzeb rolnictwa. Warto podkreślić, że przez to opracowanie staliśmy się jeżeli nie pierwszym to przynajmniej jednym z pierwszych państw w Europie, które posiadają plan kont dla rolnictwa, oparty o układ dziesiętny. Autorzy zastosowali te same zasady i nomenklaturę, jakie znajdujemy w jpk. Jest jeszcze za wcześnie, aby osądzić wartość zmian, które wprowadzono czy to ze względu na specyficzne potrzeby rolnictwa, czy też wskutek odmiennych warunków, jakie spotykamy tu w przeciwieństwie do przemysłu czy handlu. Można jednak już dzisiaj dyskutować nad celowością umieszczenia w klasie 4 tylko kont kosztów jednostek administracyjnych. Należy przy tym podkreślić, że koszty te nie ulegają rozbiciu na jednostki gospodarcze, tzn. zespoły majątków. Z chwilą przejścia do rozdziału tych kosztów, istnienie tej klasy byłoby już całkowicie problematyczne. Doświadczenia na terenie podobnych jednostek w przemyśle dały już pewien pogląd na to zagadnienie. Jakkolwiek plan kont P. N. Z. w obecnej redakcji jest najlepszym z wszystkich powojennych i bardziej zbliżony do jpk od tzw. zamknięcia kasowego, namiastki planu kont, stosowanej podczas okupacji, to jednak nie znajdziemy tu miejsca na kalkulację choćby czę-

ściową. Przesunięcia na klasy rozliczeń kosztów kont kosztów gospodarstwa rolnego i produkcji ubocznych wydają się zbyteczne. To samo można by powiedzieć o umieszczeniu w klasie kont produkcji tylko gospodarstwa rolnego. Z punktu widzenia statystyki i planowania nasuwają się też inne koncepcje odnośnie do zbiornikowania materiału liczbowego.

Pośrednio — jak już wspomniałem — zagadnienia te łączą się z problemem kalkulacji, która na terenie P. N. Z. od dłuższego czasu jest przedmiotem żywego zainteresowania. Niewątpliwie poważny wpływ na trwałość tego planu będzie miał fakt, czy potrafi on w przyszłości zaspokoić stawiane przez nią wymagania.

Na zakończenie trzeba podkreślić, że nazwa „jednolity" nie ma tu tego znaczenia co na terenie przemysłu i handlu, zgodnie z postanowieniami jpk z dnia 1. 1. 1946. Nazwy te pokrywałyby się wtedy, gdyby przedsiębiorstwa P. N. Z., P. Z. H. R. i P. Z. Ch. K. stosowały ten właśnie plan. W praktyce dotychczas sprawa ta nie jest jednolicie unormowana.

Omówiony plan otrzyma w najbliższej przyszłości obszerną instrukcję, opracowaną przez inż. R. Kutznera. Ułatwi ona przynajmniej częściowo rozwiązanie problemu szkolenia i przyspieszy przejście na tzw. system półrewizyjny i rewizyjny (nomenklatura P. N. Z.).

Szkoda, że pożyteczne to wydawnictwo przeznaczono tylko do użytku wewnętrznego P. N. Z.

mgr A. Majewski (Poznań — Puszczykowo).

„Tablice potrąceń podatku od wynagrodzeń" — Dr Jan Mazur, wydawnictwo „Dobra Książka" Wrocław, str. 182, formatu dużego, cena zł 480,—.

„Tablice", które pojawiły się nakładem Wydawnictwa „Dobra Książka" we Wrocławiu, stanowią bardzo poważną pomoc przy sporządzaniu miesięcznej listy płac. Zostały one ułożone w sposób jasny i przejrzysty tak, że wyszukanie wysokości odpowiedniego podatku od uposażeń dla wszystkich możliwych przypadków, a więc podatku bez zniżki lub zwyżki, podatku obniżonego o 25% lub 50% i podwyższonego o 20% lub 10%, nie przedstawia najmniejszej trudności.

Tablice zaopatrzone są w objaśnienia, które w sposób treściwy wyczerpują wszystkie możliwe przypadki dotyczące podatku od uposażeń, zgodnie z obowiązującymi przepisami. Dzięki tym zaletom, jak również zewnętrznej szacie, która jest bez zarzutu, książka ta jest pożądanym uzupełnieniem w ekwipunku biurowym, wypełniając dotkliwą lukę w każdym przedsiębiorstwie i biurze. (rr)

„Inwentaryzacja i roczne zamknięcia rachunkowe w przemyśle i handlu" — mgr Adam Bildziukiewicz.

Pod tym tytułem ukazała się ostatnio książka nakładem „Instytutu Wiedzy" w Gliwicach.

Autor, wieloletni doświadczony pedagog i praktyk w zakresie rachunkowości przedsiębiorstw, znany jest już z innych prac książkowych z tej dziedziny. Tym razem daje on w ręce praktyków, studiujących i uczącej się młodzieży nader aktualną książkę, o dużej wartości teoretycznej i praktycznej.

Kapitalne zagadnienie inwentaryzacji majątku przedsiębiorstwa połączył autor słusznie z rocznym zamknięciem rachunkowym, z którym jest nierozdzielnie związane. Takie podejście do omawianego zagadnienia i metodyczne usystematyzowanie go, czyni książkę oryginalną i nadaje jej duże walory praktyczne. Pracę swoją oparł autor na obowiązujących przepisach prawnych i rozporządzeniach, normujących zasady i technikę inwentaryzacyjną i bilansową w przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielczych i prywatnych.

Szczególnym rysem praktycznym tej pracy jest uwzględnienie odrębności branżowych, podanie szeregu wzorów inwentaryzacyjnych i bilansowych oraz dołączenie pełnych tekstów, najważniejszych rozporządzeń i instrukcji, normujących omawiane zagadnienia.

Książka zawiera 216 stron, formatu 61×86, otrzymała efektowną szatę wydawniczą, przejrzysty układ i staranne wykonanie drukarskie.

W. Filipowicz (Gliwice).

Niektóre pozycje literatury czasopiśmiennej.

Podatki i rzemiosło — age — Życie Gospodarcze nr 7a, s. 40—2.

Podatek obrotowy — S. W. — Spółdzielczy Przegląd Bankowy nr 4, s. 331—5.

Ulgi podatkowe dla przodowników pracy — Opydo Jerzy — Robotniczy Przegląd Gospodarczy nr 5, s. 13—17.

Ulgi podatkowe dla robotników — Likiert Paweł — Górnik nr 6, s. 10.

Wpływy z podatków bezpośrednich. Rzeczywiste — w 1947 r., preliminowane na 1948 r., osiągnięte w pierwszym kwartale 1948 r. — Głos Skarbowca nr 4, s. 2, 4.

Księgi handlowe muszą być prowadzone zgodnie z prawdą — K. J. — Śląskie Wiadomości Gospodarcze nr 6, s. 3—5.

Księgowanie podatku dochodowego — Milczarek Bolesław — Spółdzielczy Poradnik Handlowy nr 8, s. 11—12.

Organizacja księgowości przemysłowej — Szadkowski W. — Przegląd Skórzany nr 3—4, s. 23—5.

Płynność majątku przedsiębiorstw — Nowicki M. — Tygodnik Gospodarczy nr 22, s. 250—1.

Poradnik księgowego. Księga odpisów na zużycie stałego majątku przedsiębiorstwa — Nowicki M. Tygodnik Gospodarczy nr 17, s. 182—4.

Prywatne konto przedsiębiorcy — Nowicki M. — Tygodnik Gospodarczy nr 19, s. 212—13.

Rachunkowość finansowa i gospodarcza domu wczasów — Pacześniowski — Żywienie Zbiorowe nr 4—6, s. 11—12.

Sporządzanie spisu inwentarza materiałów, wyrobów gotowych i półfabrykatów — Guzicki St. — Przegląd Organizacji nr 3, s. 85—7.

Uwagi do planu kont — Cichoń — Przegląd Administracyjny nr 3, s. 80—1.

Zastosowanie księgowości przebitkowej i dziesiętnego planu kont w księgowości przedsiębiorstw i zakładów komunalnych — Pawłowski Jan — Przegląd Administracyjny nr 3, s. 73—80

Bieżące księgowanie transakcji — Nowicki M. — Tygodnik Gospodarczy nr 24, s. 272.

Księgowość i sprawozdawczość drogowa — Dębski Witold — Drogownictwo nr 6, s. 172.

Które konto jednolitego planu kont? (Alfabetyczny spis księgowań) — Feige-Górski G. — Tygodnik Gospodarczy nr 26, s. 293.

Na szarym końcu — Boryczko Adam — Poczta nr 5, s. 10—11.

Nowy plan kont dla spółdzielni ogrodniczych — Mackiewicz Ignacy — Życie Gospodarcze nr 5, s. 172—81.

O znaczeniu branżowego planu kont — Knobelsdorf A. — Życie Gospodarcze nr 12a, s. 40—1.

Organizacja księgowości przemysłowej (c. d.) — Szadkowski W. — Przegląd Skórzany nr 5—6, s. 19—22.

Rachunkowe ujęcie wpływów składek — Utrysko A. — Przegląd Ubezpieczeń Społecznych zesz. 5, s. 131—3.

Rachunkowość a kierownictwo zakładu przemysłowego — Kujawski Jan — Przemysł Fermentacyjny nr 6—7, s. 115—17.

Technika obliczania kosztów dla potrzeb arkusza rozliczeniowego — Kujawski Jan — Przegląd Organizacji nr 6, s. 181—3.

Zrobić bilans półroczny — Poźniak Tadeusz — Spółdzielczy Poradnik Handlowy nr 13, s. 1—2.

Literatura angielska:

De Witt Carl Eggleston — **„Auditing Procedure"** — Nakł. Chapman and Hall, Ltd. Londyn, 1948, 3 wyd. str. 438.

C. H. S. Lewis — **„Notes for Audit Staff"** — Nakł. Gee a. Co, Londyn, 1948, str. 72, 8 sh 6 d.

E. F. L. Brech — **„Management, Its Natur and Significance"** — Nakł. Pitman, Londyn, 1948, 2 wyd. str. 118, 8 sh 6 d.

Ford Sturrock — **„Farm Accounting and Management"**, Pitman, Londyn, 1948, str. 211, 16 sh.

Alfred Palmer — „Exam Note Book". For Accountancy and Secretarial Students. Nakł. Gee a. Co, Londyn, 1948, str. 400, 12 sh 6 d.

H. E. Kearsey — „Standard Costs", Pitman, Londyn, 1948, 10 sh 6 d.

S. C. Tyrell J. S. Christie, — H. N. Wardsworth. H. E. Bonsall — „Uniform Cost Accounting for Steel Fabricating and Kindred Industries", Nakł. Gee a. Co, Londyn, 1948. 25 sh.

Prof. Ch. F. Schlatter — „Cost Accounting" — Nakł. J. Wiley a. Sons, New York a Chapman a. Hall. Londyn, 1948, str. 699, 36 sh.

„Recommendations on accounting principles" Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Londyn, 2 sh 6 d.

G. R. Glover — „Questions and Anwers of Costing" — Nakł. Gregg, Londyn, str. 164, 7 sh 6 d.

G. R. Glover a R. G. Williams — „The Elements of Costing" — Nakł. Gregg, Londyn 3 wyd. 1948, str. 251, 7 sh 6 d.

K. A. Coles — „Accountancy Careers" — Nakł. Gee a. Co., Londyn, 1948, 7 sh 6 d.

H. Rissik — „Quality Control in Production" — Nakł. Pitman, Londyn, 1948, 181 str. 21 sh.

„Uniform Cost Accounting for the Fertiliser Industry", recommendations of the Costing Committee appointed by the Fertiliser Manufacturers Association Ltd. Londyn, 1948, str. 156, 15 sh.

Rowland a Magee — „Accounting" — Nakł. Gee a. Co, Londyn, 4 wyd. 1946, 15 sh.

Mackinnon a Troupe — „Accounts Analysis" — Nakł. Gee a. Co. Londyn, 1944. 6 sh.

J. Sermon — „Integral Accounting" — Nakł. Gee a. Co, Londyn, 2 wyd. 1944, 25 sh.

J. G. Simpkins — „Accounts from Incomplte Records" — Nakł. Gee a. Co, Londyn, 1946, 12 sh 6 d.

F. A. Gordon a W. Wade — „Practical Book-Keeping and Costing" — Nakł. Pitman, Londyn, 20 sh 6 d.

A. Miller — „Productions Cost and Estimates" — Nakł. Gee and Co. Londyn, 12 sh 6 d.

A. Miller — „Practical Cost Accounts" — Nakł. Gee a. Co, Londyn 12 sh 6 d.

H. Norris — „Accounting Theory: An Outline of its Structure" — Nakł. Pitman, Londyn 1946, 126 str. 8 sh 6 d.

Literatura czeska:

Prof. Ing. V. Pecenka — „Zaklady Jednotného Podnikového Pocetnictvi" — Trutnov, Kcs 45,— str. 168.

Prof. Karel Vihan — „Jednomesicni Priklad Skladniho Ucetnictvi — Praha, 1948. Statni nakladatestvi (oddeleni odbornych skol) Kcs 30,—.

Ing. A. Kamarýt a Jiri Tomes — „Financni Ucetnictvi Propisem" 1948, Kcs 240,— Ceske Budejovice.

Ing. J. Lutovský a J. Kadlec — „Ucetnictvi v Novem Hospodarstvi" 276 str. A 5, 1947, Praha: Práce, Kcs 130,—.

Literatura francuska:

J. Thoret — „Commerce et comptabilité pour les techniciens de l'industrie" — Nakł. Foucher, Paryż, 1948, str. 176, frs 260,—.

M. Marigny — „C. A. P. Aide-Comptable" — Nakł. Foucher, Paryż 1948, str. 84 frs 200,—.

P. Razous — „La comptabilité de rendement dans les exploitations forestieres, les scieries et les industries du bois" — Nakł. Dunod, 1948, str. 112, frs 240,—.

Chardonnet (Léo) — „Traité de comptabilité industrielle éd. Delmas" — Bordeaux.

Lecercle (J.) „Bilans et monniae", — Impot et Societes, Paris, 1947.

Literatura radziecka:

N. Rjauzov a N. Titelbaum — „Kurs torgovoj statistiki" — Nakł. Gosplanizdat, Moskwa, 1947, str. 244, 7 rubli.

„Planovoje chozjaistvo" — rocznik, 1948, Gozplanizdat, Moskwa.

N. N. Chmelev — „Finansovoje chozjaistvo kolchozov" — Nakł. Selchozgiz, Moskwa 1946, str. 143, 2 ruble 70 k.

N. R. Veicman — „Balansy kapitalisticeskich predprijatii" Gosplanizdat, Moskwa 1947, str. 108, 3 rub. 50 k.

Spółdzielnia Wydawnicza „Życie Gospodarcze" wydaje

„Statuty wzorowe podatków komunalnych"

w opracowaniu inspektora Ministerstwa Skarbu mgra Jana Kuchcińskiego i radcy Ministerstwa Administracji Publicznej Edmunda Stadnika.

Wydawnictwo to jest zalecone do użytku służbowego dla wszelkich Związków Samorządowych przez Ministerstwo Administracji Publicznej specjalnym pismem z dnia 12 listopada 1948 r. L. dz. S F. 1/88/48.

Zainteresowane Urzędy i Instytucje są proszone o zgłaszanie zapotrzebowania na egzemplarze powyższego wydawnictwa i dokonywanie wpłat na konto PKO III 4391 „Życie Gospodarcze", Katowice, 3 Maja 23 z dokładnym zaznaczeniem tytułu wpłaty i ilości egzemplarzy.

Cena jednego egzemplarza wynosi zł 300,—.

KALENDARZ BIURKOWY MINISTERSTWA PRZEMYSŁU I HANDLU NA ROK 1949

wydaje Spółdzielnia Wydawnicza „Życie Gospodarcze" na zlecenie Wydziału Informacji i Propagandy Ministerstwa Przemysłu i Handlu.

Cena 1 egzemplarza łącznie z podstawą drewnianą wynosi 600 złotych.

Zamówienia należy kierować pod adresem Spółdzielnia Wydawnicza „Życie Gospodarcze" — Katowice, 3 Maja 23 wpłacając należność na konto P. K. O. — III/4391 Katowice z wyraźnym zaznaczeniem tytułu wpłaty i ilości egzemplarzy.

Ostrzeżenie

Spółdzielnia Wydawnicza „Życie Gospodarcze“ w Katowicach, ulica 3-go Maja 23 zawiadamia, że

Ob. Marian Bober, zamieszkały w Szczecinie, Skorupki 4

z dniem 1 sierpnia 1948 r., **przestał być naszym akwizytorem** i nie ma prawa inkasowania naszych należności, przyjmowania prenumeraty ani ogłoszeń. Za wszelkie więc zobowiązania przyjęte przez wyżej wymienionego w imieniu wydawnictw: „Życie Gospodarcze“, Rachunkowość-Podatki“ i „Przegląd Rynkowy“ nie odpowiada i ostrzega przed wpłacaniem ob. Marianowi Boberowi jakichkolwiek kwot pieniężnych.

Spółdzielnia Wydawnicza
„Życie Gospodarcze“
Katowice, 3-go Maja 23

TYSIĄCE KOMPLETÓW —
— KSIĘGOWOŚCI PRZEBITKOWEJ
SYSTEMU „EL-ES“
pracuje w przemyśle i handlu
Proste, trwałe, łatwe w użyciu aparaty i druki dla księgowości finansowej i towarowej, bilansówki, karty rozdzielcze oraz wszelkie artykuły biurowe poleca:
SPÓŁDZIELNIA WYTWÓRCZA
MATERIAŁÓW BIUROWYCH I SZKOLNYCH
z odp. udziałami
„ZESPÓŁ“ - WARSZAWA
Al. Jerozolimskie 43 - telefon 8-75-36

Znana od 25 lat we wszystkich krajach europejskich
Księgowość przebitkowa
Taylorix
gwarantuje maksymalną wydajność pracy, bogaty asortyment druków dla PRZEMYSŁU, HANDLU, BANKÓW, URZĘDÓW, IZB I ZRZESZEŃ (budżetowa)
Księgowości pomocnicze: magazynowa, płacy, fabryczna (warsztatowa), majątku stałego; wzory druków, prospekty, cennik i porady bezpłatnie
»Hawag«
SPÓŁKA PRZEMYSŁOWO-HANDLOWA SP. Z O. O.
WARSZAWA, UL. JASNA 5 — TELEFON 8-32-85



KSIĘGOWOŚĆ
PRZEBITKOWA
ORAZ DRUKI
»CENTRAL«
to symbol najdoskonalszych metod organizacyjnych każdej instytucji
Centrala Księgowości »Central«
KRAKÓW
Rynek Gł. nr 8
Telefon nr 565-91

Na nowy rok gospodarczy! **KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWA**
polecamy
pełne asortymenty druków
dla wszystkich dziedzin księgowości
„Perfecta“
Poznań, 27 Grudnia 19 Tel. 26-80
Dla zagwarantowania terminowych dostaw, prosimy o wcześniejsze składanie zamówień
Przedstawicielstwa we wszystkich większych miastach Polski

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki“ wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125. — Cennik ogłoszeń: ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000,— zł, ½ str. 40.000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł, ⅛ str. 14.000,— zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. Adres Redakcji: Kraków, ulica Grottgera Boczna 9/7. — Adres Administracji: Katowice, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto P. K. O. Katowice III 309. Druk: KDK, Katowice, Warszawska 58 — telefon 313-30/337-58.
R 30708